

# Blogging og skatt

Hobby eller næringsvirksomhet?

Kandidatnummer: 702

Leveringsfrist: 25.11.2015

Antall ord: 15852



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>KORT OM BLOGGING.....</b>	<b>4</b>
2.1	Blogg og skatt utenfor virksomhet.....	6
2.2	Vurderingen .....	7
<b>3</b>	<b>FORDELSBEGREPET .....</b>	<b>8</b>
3.1	Innledning .....	8
3.2	Fordeler i bloggvirksomhet.....	9
3.2.1	Verdsettelse .....	10
3.2.2	Unntak fra skatteplikt .....	11
3.2.3	Tilordning og tilknytning.....	12
<b>4</b>	<b>VIRKSOMHETSBEGREPET.....</b>	<b>15</b>
4.1	Innledning .....	15
4.2	Virksomhetsbegrepet i skatteloven. ....	15
4.2.1	Virksomhetsbegrepet i folketrygdloven. ....	16
4.2.2	Virksomhetsbegrepet i skattebetalingsloven .....	17
4.2.3	Virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven.....	17
<b>5</b>	<b>FIRE HOVEDMOMENTER.....</b>	<b>19</b>
5.1	Innledning .....	19
5.2	Økonomisk karakter.....	20
5.2.1	Betydningen av den subjektive motivasjon. ....	21
5.2.2	Aktsomhetskrav. ....	25
5.3	Egnet til å gi overskudd .....	27
5.4	Omfang og varighet .....	30
5.4.1	Innledning.....	30
5.4.2	Noen hovedmomenter fra rettspraksis.....	32
5.4.3	Krav til bloggaktivitetens omfang og varighet. ....	34
5.4.4	En eller flere virksomheter? .....	38
5.5	Egen regning og Risiko.....	40
5.5.1	Organisasjonsform.....	42
<b>6</b>	<b>OPPSUMMERING .....</b>	<b>45</b>
<b>7</b>	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>47</b>
7.1	Litteratur.....	47
7.2	Lover .....	47
7.3	Forarbeider.....	48
7.4	Forskrifter.....	48
7.5	Stortingsmeldinger .....	48
7.6	Rettspraksis .....	48
7.7	Forvaltningspraksis .....	49
7.8	Nettsider.....	49

# 1 Innledning

Skattens historie er i prinsippet like lang som samfunnets. Fra middelalderens tiender, som nærmest kan regnes som en inntektsskatt, til dagens velutviklede skattesystem. I tidligere tider var det likevel eiendomsskatten som dominerte, og etterhvert fikk tollinntektene stor betydning. Det var først ved industrialiseringen at inntektsskatten slik vi kjenner den i dag, ble innført. I denne perioden økte behovet for aktivitet fra det offentlige og gav samtidig grunnlag for å administrere flere og høyere skatter.

I vår tid har tendensen gått i motsatt retning. Man opplevde at et system med høye skattesatser og et beregningsgrunnlag med mange unntak og inkonsekvenser, viste seg å ha mange uheldige og uønskede effekter. Dette gjaldt blant annet for kapitalinntekter, hvor det viste seg at forskjellige former for investeringer gav svært så ulike resultater etter skatt.

Utjevning av disse til dels store forskjellene var derfor en hovedintensjon bak skattereformen i 2004-2006. I St.meld. nr. 29 (2003-2004) er de overordnede målene definert slik:

«De overordnede målene er et bedre og mer rettferdig skattesystem og redusert skatte- og avgiftsnivå som bidrar til økt verdiskapning og ivaretar fordelingspolitiske mål»<sup>1</sup>

I dag er virksomhetsbeskatning et viktig grunnlag for beskatning av inntekt og i skatteretten er spørsmålet hvorvidt en aktivitet skal anses som næringsvirksomhet eller ikke, et sentralt avgrensningsspørsmål.

I løpet av de siste 30 årene har vår hverdag endret seg betraktelig som følge av den digitale utviklingen i samfunnet. Dette er tydelig på flere områder, men spesielt på forretningsområdet hvor det har åpnet seg helt andre måter å tjene penger på og nye yrkesgrupper har vokst frem. Mens man tidligere måtte være mer kreativ i søk på markedsføringskanaler og være fysisk synlig ved nettverksbygging, kan man i dag enkelt jobbe fra sin egen stue med kun en PC som arbeidsverktøy.

Én av disse aktivitetene er blogging. Dette er det stadig flere som benytter seg av, men for de aller fleste vil bloggen forbli en hobby uten økonomisk overskudd. Likevel er det en del bloggere som har oppnådd å gjøre dette til deres levevei, og tjener gode penger på det som en gang

---

<sup>1</sup> St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform s. 7

startet som en hobby. Det er derfor ingen tvil om at det å drive med blogging kan være gjenstand for gode inntekter.

Med dette kommer også nye utfordringer for skattemyndighetene som de siste årene har hatt et økt fokus på bloggere.<sup>2</sup> Flertallet av de mest suksessrike bloggerne er dessuten unge og har lite erfaring med skattereglene, det finnes flere eksempler på at bloggeren selv anser inntektene som skattefrie, men i ettertid har fått høye skattekrav rettet mot seg.<sup>3</sup>

I denne oppgaven skal jeg gjennomgå de skatterettslige sidene ved blogging. Hovedproblemstillingen vil da være hvilke kriterier som må oppfylles for at blogging skal anses som næringsvirksomhet.

Tekniske regler som omhandler skatteberegning har jeg valgt å holde utenfor oppgaven.

## **2 Kort om blogging**

Fenomenet blogg blir beskrevet som et «type nettsted eller del av nettsted for publisering av såkalte blogginnlegg eller bloggposter som vanligvis skrives av en enkeltperson eller et fåtall personer. Innleggene i en blogg sorteres i omvendt kronologisk rekkefølge slik at det siste innlegget automatisk legges øverst på forsiden. Forsiden inneholder et bestemt antall innlegg, og de overskytende eldre innleggene forflyttes automatisk ut av hovedsiden når nye innlegg publiseres.»<sup>4</sup>

Den første bloggen oppsto allerede i 1997 da en amerikaner publiserte daglige oppdateringer i en «weblogg». De neste ti årene var blogging likevel lite utbredt ettersom publisering på en nettside krevde særskilte kunnskaper om kompliserte dataprogrammer. Det var først da publiseringssystemer som f.eks. wordpress ble opprettet, at aktiviteten ble mer brukervennlig. Tjenestene tar seg av håndtering av brukerkontoer, kommentarer og design og dermed er terskelen for å starte blogg også lavere.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> <http://www.nrk.no/troms/skattesmell-pa-300.000-kroner-1.11312377>, besøkt sist oktober 2015

<sup>3</sup> <http://www.nrk.no/troms/skattesmell-pa-300.000-kroner-1.11312377>, besøkt sist oktober 2015

<sup>4</sup> <https://no.wikipedia.org/wiki/Blogg>, besøkt sist oktober 2015

<sup>5</sup> <https://no.wikipedia.org/wiki/Blogg>, besøkt sist Oktober 2015

I dag finnes det også en rekke andre publiseringssystemer, også kalt bloggplattformer. De mest brukte er United bloggers, Adlink Blogg, Stylista og Blogg.no (sistnevnte eies av mediehuset nettavisen). Blogglisten.no er et topplisteverktøy som alle bloggere, uansett plattform, kan benytte seg av. Her kan bloggeren blant annet se statistikk over antall lesere og sidevisninger for egen og andres blogg. Det er i dag over 1.930.000 registrerte blogger på blogg.no og 50.000 av disse oppdateres hver uke.<sup>6</sup>

Det finnes så og si ingen grenser for hva det kan blogges om, men det er vanlig å holde seg til bestemte tema som f.eks. interiør, småbarnsliv, byggeprosjekter, reise, skjønnhet og mote. En blogg er ofte personlige ytringer og styres privat, men det finnes også en rekke bedriftsblogger som oppdateres av bedrifter som en del av deres markedsføringsplan, tema vil da typisk være av faglig karakter, et eksempel her er barnerettsbloggen.no.

Inntekter fra blogg kan stamme fra flere hold, vanligst er kanskje annonseinntekter fra annonsebannere som plasseres på bloggen. Mange benytter seg da av et såkalt annonsenettverk som f.eks. Google Adsense, Tradedoubler, Bloggerfly og Blogfame. Felles for disse tjenestene er at de alle betaler for annonseplass. Alt i fra antall klikk på en lenke som fører leseren videre til annonsørens nettsted, til en fastsatt prosentdel av et eventuelt kjøp leseren gjennomfører på annonsørens nettside. Inntektene fra slike annonsører vil for de aller fleste forbli beskjedne, det kreves svært mange klikk før man har gode inntekter på dette.

De ulike bloggplattformene kan også ha en rekke samarbeidsavtaler med ulike aktører som får adgang til å reklamere på de forskjellige bloggene. Alle som er en del av det aktuelle blogg-samfunnet vil da ha muligheter til å tjene penger. Et eksempel er blogg.no som forbeholder seg retten til å ha tre annonser på hver blogg som er tilordnet denne plattformen. De 20 blogg-gene som har flest lesere vil da få en månedlig andel av denne potten. Beløpet er i november 2015 satt til 12500 kroner til nummer én på listen, mens 20. plassen fikk 2500 kroner. Dersom bloggeren driver næringsvirksomhet vil bloggeren selv sende faktura, mens i andre tilfeller vil blogg.no ta seg av forskuddstrekk og pengene vil bli utbetalt som lønn.

Inntekt fra blogg kan også forekomme i andre sammenhenger, blant annet ved gaver, og affiliateinntekter, det vil si markedsføring der bloggeren omtaler et produkt eller en leverandør

---

<sup>6</sup> <http://faq.blogg.no/?side=omoss>, besøkt sist Oktober 2015

med direkte lenke til forretningens nettsted.<sup>7</sup> Ved affiliale mottar bloggeren kun vederlag dersom markedsføringen fører til salg, noe som for øvrig også er vanlig for de ordinære annonseinntektene.

For de såkalte toppbloggerne vil inntektene ofte stamme fra en kombinasjon av de omtalte inntektsmulighetene. Selskapet Adlink opplyser om en listepriis på 80.000 kroner for et sponset innlegg på toppblogger Caroline Berg Eriksens blogg. Til sammenligning koster en helsides annonse i Dagens næringsliv 85.000 kroner.<sup>8</sup> Berg Eriksen er i tillegg frontfigur for nettbutikken Get Inspired, hun sto i 2014 oppført med en inntekt på 1.313.433 kroner.<sup>9</sup>

Det er også flere som i tillegg til bloggen gir ut bøker; Trine Sandberg som driver Norges mest leste matblogg «Trines matblogg» har solgt over 100.000 eksemplarer av sin kokebok «Trines mat», og bok nummer to er like rundt hjørne.<sup>10</sup> Hun var i 2014 Norges best betalte blogger med en inntekt på 1.817.781 kroner.<sup>11</sup>

I dag er det blogger Anna Rasmussen med mammabloggen «mammatilmichelle», som driver Norges mest leste blogg. Tredje kvartal 2015 ligger hun på 1. plass på blogg.no med et gjennomsnitt på rundt 65.000 unike lesere hver uke. I 2014 står hun oppført med en inntekt på 612.662 og hun oppgir til VG at hun så langt i år har tjent like mye som i hele fjor.<sup>12</sup> I følge blogglisten.no har hun over 70.000 unike lesere daglig.<sup>13</sup>

## **2.1 Blogg og skatt utenfor virksomhet**

Som allerede nevnt er det gode muligheter for å tjene penger på blogging, men dersom aktiviteten som helhet ikke er å anse som næringsvirksomhet, er inntekten som hovedregel skatte-

---

<sup>7</sup> Skatteetaten.no, besøkt september 2015

<sup>8</sup> <http://www.dn.no/etterBors/2015/02/10/2153/Reklame/krever-mnedslnn-for-ett-blogginnlegg>, besøkt sist oktober 2015

<sup>9</sup> <http://www.dn.no/etterBors/2015/10/16/2146/Skatt/millioninntekt-for-bloggere>, besøkt sist oktober 2015

<sup>10</sup> [http://www.aftenposten.no/nyheter/iriks/Trine-Sandberg-Hun-er-Norges-storste\\_-men-vil-vare-anonym-7952358.html](http://www.aftenposten.no/nyheter/iriks/Trine-Sandberg-Hun-er-Norges-storste_-men-vil-vare-anonym-7952358.html), besøkt sist oktober 2015

<sup>11</sup> <http://www.dn.no/etterBors/2015/10/16/2146/Skatt/millioninntekt-for-bloggere>, besøkt sist oktober 2015

<sup>12</sup> <http://www.vg.no/forbruker/skattelister-2014/toppblogger-19-mange-synes-det-er-ufortjent-noe-jeg-vet-det-ikke-er/a/23542966/>, besøkt sist oktober 2015

<sup>13</sup> Blogglisten.no, besøkt sist oktober 2015

frie hobbyinntekter.<sup>14</sup> Inntektene vil heller ikke kunne bli skattlagt som arbeidstaker utenfor tjenesteforhold. Avgrensning mot hobbyinntekter kan dermed gi relativt store besparelser for skatteyter.

I motsetning til det som gjelder for enkelte andre hobbyaktiviteter, som f.eks. spill eller transport, vil blogginntekter ikke rammes av sktl. § 5-50 om tilfeldige inntekter. 1. ledd fastsetter at årlige gevinster opp til 10.000 kroner er skattefrie. For hage- og naturprodukter som kan høstes fritt, er det i FSFIN, oppstilt en grense på 4000 kroner for salgsinntekter fra slike produkter.<sup>15</sup> Dette forutsetter at det ikke drives virksomhet. Når det kommer til blogging og hobbyinntekter fra andre kilder enn de som er nevnt ovenfor, finnes det ingen fastsatt beløpsgrense for når inntektene ikke lenger er skattefri.

Bloggeren vil i noen tilfeller kunne bli ansett som arbeidstaker. Dette kan være tilfellet i de situasjoner hvor bloggeren inngår en avtale med en oppdragsgiver om å gjøre et bestemt stykke arbeid mot vederlag. Vederlaget vil da være skattepliktig arbeidsinntekt etter sktl. §5-1 jfr. §5-10. Det er derimot gitt et unntak fra skatteplikten når samlede lønnsutbetalinger fra samme arbeidsgiver i løpet av året ikke overstiger 1000 kroner, noe som er svært så aktuelt for «små-bloggerne». Som arbeidstaker er man dessuten fritatt fra plikten til å føre regnskap, billag mv., men man har fradragsretten i behold. Slike utgifter inngår imidlertid i minstefradraget slik at fradragsretten som regel ikke vil ha noen reell betydning.<sup>16</sup> Det er bloggerens ansvar å gi opplysninger om sine arbeidsforhold til skattemyndighetene.

## **2.2 Vurderingen**

Det opp til ligningsmyndighetene å vurdere om det skal beregnes personinntekt som næringsdrivende og ta stilling de øvrige problemstillinger som måtte komme opp i denne sammenheng. Videre er det ligningsmyndighetene som avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen, jfr. ligningsloven § 8-1. Utgangspunktet for vurderingen er imidlertid de opplysningene skatteyter opplyser om i selvangivelsen sin. Dersom bloggeren har inntekter på bloggen sin, uansett størrelsesorden, er dette forhold som skal opplyses om. Skatteyter bærer selv risikoen for at korrekte opplysninger er gitt.

---

<sup>14</sup> FSFIN §5-15-7 1.ledd

<sup>15</sup> FSFIN § 5-15-7

<sup>16</sup> USKD-2010-56

Dersom bloggeren unnlater eller gir uriktige opplysninger om inntektene sine, vil dette kunne medføre store konsekvenser. Dette kan for eksempel skyldes at hun har oppfattet skattereglene feil og dermed anser varene hun mottar som skattefrie. Brudd på opplysningsplikten kan være grunnlag for å ilegge tilleggsskatt jfr. lignl. § 10-2. I utgangspunktet skjer vurderingen på objektivt grunnlag, men etter lignl. § 10-3 kan det gjøres unntak på visse vilkår. Av de unnskyldelige forhold som bestemmelsen opplister, vil ung eller uerfarenhet være særlige relevante momenter for denne gruppen som i hovedsak består av ungdom eller unge voksne med begrenset erfaring fra virksomhetsutøvelse.

Dersom skattemyndighetene kommer til at bloggeren driver virksomhet vil hun bli liknet som enkeltpersonforetak, det vil si at bloggeren selv har det økonomiske ansvar for virksomhetens forpliktelser. En praktisk viktig konsekvens av å bli ansett som næringsdrivende er adgang til fradrag for de utgiftene man har som følge av driften av virksomheten jfr. sktl. § 6-1. For bloggeren vil dette bety fradrag for utstyr som er nødvendig for driften av bloggen, som PC, kamerautstyr og klær. Er aktiviteten derimot å anse som fritidssysse er inntektene skattefrie og symmetrihensyn tilsier at man da heller ikke vil ha fradragsrett.

Hovedregel for å drive virksomhet er at skatteyter må være fylt 18 år, men i noen tilfeller kan mindreårige over 15 år drive enkeltpersonforetak med særskilt tillatelse fra verge/foreldre, samt fylkesmannen, jfr. vergemålsloven § 11. En av Norges mest populære bloggere Sophie Elise Isachsen, startet med blogging lenge før hun var 18 år. Som 17 åring opplyste hun om en inntekt opp mot 70.000 kroner i måneden.<sup>17</sup> Eksempelet viser at unntaksbestemmelsen vil kunne ha stor betydning for unge bloggere.

### **3 Fordelsbegrepet**

#### **3.1 Innledning**

For at det skal foreligge en skattepliktig inntekt må det først og fremst foreligge et økonomisk gode, i loven omtales dette som en «fordel» jfr. Sktl. § 5-1 1.ledd. En fordel er i denne sam-

---

<sup>17</sup> <http://www.tv2.no/a/3887931>, besøkt sist oktober 2015



menheng en økonomisk verdistørrelse som kan måles i penger, det er derfor mange dagligdagse fordeler som faller utenfor skatterettens generelle inntektsbegrep.<sup>18</sup>

Videre innebærer det ikke bare eierskap til en gjenstand, men også bruksrett, for eksempel fri disponering av bil. Det er forøvrig også et krav om at fordelen er innvunnet, dette kommer frem av ordlyden i §5-1 1.ledd «vunnet», dvs. at en mulig fremtidig fordel ikke kan beskattes.<sup>19</sup>

Bloggere mottar i stor grad naturalytelser og gaver fra ulike oppdragsgivere. Verdsettelsen av disse er helt avgjørende for en korrekt utmåling av inntekt, og er dermed også et viktig ledd i vurderingen om hvorvidt en blogger skal anses som næringsdrivende eller ikke.

### **3.2 Fordeler i bloggvirksomhet**

Fordelsbegrepet er omfattende og omhandler ikke bare kontanter, men også gaver og naturalinntekter i virksomhetsforhold. Dette er også forutsatt i loven jfr. § 5-12 om naturalytelser. Rettferdighetshensyn taler for at beskatning må være pliktig også for dem som mottar naturalytelser i virksomhetsforhold, det er derfor et prinsipp i skatterettslig forstand at alle former for vederlag bør skattlegges likt.

For bloggeren som mottar gaver og vederlag bestående i annet enn penger, kan det tidvis være uklart om produktene som er mottatt er en skattepliktig fordel i lovens forstand eller en skattefri gave. Enkelte naturalinntekter kan ha relativt beskjeden verdi, f.eks. rimelige kosmetikkprodukter, mens andre er svært verdifulle, f.eks. kostbare designprodukter eller reiser. Ofte er det forhåndsavtalt at bloggeren skal motta et bestemt produkt, teste det ut og deretter skrive en produktomtale på bloggen. I tillegg til å beholde produktet får bloggeren gjerne et vederlag for arbeidsinnsatsen. Andre ganger, og ikke rent sjeldent, får bloggeren uoppfordret tilsendt varer i posten, målet for avsender er også her en omtale på bloggen.

I vurderingen om bloggeren må skatte for gjenstanden eller opplevelsen hun mottar, enten gratis eller til underpris, er det sentrale moment hva andre vil måtte betale for å få tilgang til det samme. Frederik Zimmer skriver at fordelsbegrepet må avgrenses i tre retninger; for det

---

<sup>18</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s.21

<sup>19</sup> Ot.prp. Nr. 86

første må opplevelsen eller varen ha en økonomisk verdi, dvs. at affeksjonsverdi ikke er en verdi i skatterettslig forstand. Videre må det avgrenses mot slikt som er tilgjengelig for alle, for eksempel tilbud og rabatter. Det samme må gjelde for vareprøver som bloggeren mottar, disse må være skattefrie dersom alle har tilgang til den samme varen vederlagsfritt. Til slutt, men som kanskje er av mindre betydning her, nevner Zimmer at det må trekkes en grense mot slikt som arbeidstakere nok i alminnelighet verdsetter, men som arbeidsgiver har stilt til disposisjon først og fremst i egen interesse, som f.eks. fine og sentrale kontorlokaler.<sup>20</sup>

Det er således ikke et spørsmål om øyenskyggen er rimelig eller om designervesken er rådyr, begge tilfeller skal anses som fordeler som skal medregnes i bloggerens brutto inntekter dersom de nevnte vilkår er oppfylt.

### 3.2.1 Verdsettelse

Dersom bloggeren beholder varene hun mottar, enten gratis eller til underpris, vil dette bli regnet som inntekt som kan være gjenstand for beskatning. Etter sktl. § 5-3 skal fordeler «som består i annet enn norsk mynt verdsettes til omsetningsverdien», det vil si det beløp som bloggeren hadde måttet betale på det åpne markedet. Dette arbeidet er omfattende og for å sikre at resultatet blir ensartet og riktig benytter skattemyndighetene verdsettelsesforskriften. Forskriften er utarbeidet med hjemmel i ligningsloven § 7-1 som sier at denne skal «legges til grunn ved ligningen med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig fravik fra takseringsreglene». Det utvises dessuten skjønn i stor utstrekning for å finne verdien av formuesobjekter og ytelser.

Når det kommer til verdsettelse av de gaver eller naturalytelser som bloggerne mottar vil dette sjelden by på problemer. Som regel vil det være snakk om vanlige produkter som klær, sminker eller barneutstyr hvor omsetningsverdien er lett tilgjengelig. Det kan likevel tenkes at en blogger mottar et mer sjeldent produkt eller en vare som aldri før har vært på markedet. For en bedrift med et nyutviklet produkt kan det være et smart trekk å overlate markedsføringen til en blogger med tusenvis av lesere i målgruppen. I disse tilfellene vil verdsettelsen kunne være noe mer krevende og det må foretas nærmere undersøkelser, utgangspunktet vil som regel være varens produksjonskostnader.

---

<sup>20</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave fra side 133.

### 3.2.2 Unntak fra skatteplikt

Som nevnt er det flere bloggere som opplever å få tilsendt produkter uoppfordret av bedrifter som ønsker profilering på bloggen. I utgangspunktet skal disse produktene alltid oppføres som inntekt i selvangivelsen. Bloggeren kan imidlertid alltid velge å sende tilbake produktene ubenyttet og dermed å unngå at verdien medregnes som en del av inntektsgrunnlaget.

Videre kan produktene kastes for å unngå beskatning. Dette vil nok være mest aktuelt for varer som er av mer beskjeden verdi, men i prinsippet må dette gjelde uansett hvilket produkt det er snakk om. Viktig i denne sammenhengen er å dokumentere hvilke produkter det gjelder, hvordan de er destruert og dato for dette.

I andre tilfeller har bloggeren gjerne i samarbeid med en bedrift, avtalt testing og omtale av et bestemt produkt. Her kan spørsmålet om skatteplikt imidlertid by på tvil. Forutsatt at testperioden gjøres unna innen rimelig tid<sup>21</sup> og at produktet som testes har en naturlig sammenheng med bloggens tema, kan det antas at produktet ikke er gjenstand for beskatning. Varen må naturligvis returneres etter endt testperiode. I andre tilfeller vil testproduktet kunne generere en skattepliktig fordel for bloggeren. Et eksempel som må sies å være rimelig klart, er motebloggeren som får tilbud om å teste en bil til bruk i hennes 3 uker lange sommerferie. Det må antas at testproduktet må være relatert til bloggens tema og være en naturlig del av den. Sistnevnte eksempel må sies å ligge langt utenfor og fordelene med gratis bil i ferien må beskattes. Et tilfelle som er mindre klart kan være mammabloggeren som etter avtale med forhandler tester ut en barnevogn. Sannsynligvis vil en testperiode over noen uker være innenfor her, men dersom dette drøyer ut i tid vil bruken kunne anses som en fordel som må beskattes. Ikke sjelden vil bloggeren i tillegg motta et vederlag for arbeidet dette innebærer. Det må være klart at dette alltid vil være gjenstand for beskatning.

I de tilfeller bloggeren velger å gi bort gavene hun har mottatt, vil ikke dette fritta henne for skatteplikt. Dersom produktet har tilstrekkelig tilknytning til bloggen hun driver og varen har en økonomisk verdi, vil det å gi den bort være som å gi bort opptjent lønn.

---

<sup>21</sup> <http://e24.no/privat/skatt/skatteekspert-blogg-er-som-oftest-skattefri-hobby/22592068>, besøkt sist oktober 2015

Mange bloggere arrangerer konkurranser på bloggen sin og lodder ut varer eller prøver som er mottatt vederlagsfritt, som regel i samarbeid med avsender. Selv om bloggeren ikke sitter igjen med noe overskudd etter utlodningen, vil dette kunne bli likestilt med gaver. Det vil da være den eventuelle inntekten selve utlodningen generer som vil være gjenstand for beskatning, ikke verdien av produktet som loddes ut. Således vil man heller ikke ved denne varianten kunne være sikker på å unngå skatteplikt.<sup>22</sup>

### 3.2.3 Tilordning og tilknytning.

Tilordning av inntekt henger nøye sammen med spørsmålet om inntektens tilknytning til en inntektskilde. Før det kan tas stilling til hvilken karakter inntekten har for skatteyter, må man først ta stilling til hvem som er rett skattesubjekt.

Tilordning av inntekt byr vanligvis ikke på problemer; virksomhetsutøveren skal skattlegges for sin virksomhetsinntekt. Spørsmålet avgjøres ut i fra tilordningsprinsipper utviklet i rettspraksis.<sup>23</sup> Zimmer formulerer hovedprinsippet for tilordning slik «Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatretslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten, et tilsvarende prinsipp gjelder på fradragssiden»<sup>24</sup>

For bloggernes vedkommende vil spørsmålet også her sjeldent by på problemer, inntektene tilordnes vedkommende som er innehaver av bloggen. Dersom flere personer som driver bloggvirksomhet sammen, vil hver av dem skattlegges for sin andel av overskuddet.

I kravet «vunnet ved» virksomhet, ligger et krav om tilstrekkelig sammenheng mellom den mottatte fordel og det utførte arbeidet eller virksomhetsdriften.<sup>25</sup>

I de aller fleste tilfeller byr heller ikke spørsmålet om tilknytning på problemer, vederlag er som regel betaling for en utført tjeneste. Det kan likevel tenkes situasjoner hvor spørsmålet om sammenheng ikke er tilstrekkelig klar.

---

<sup>22</sup> <http://e24.no/privat/skatt/skatteekspert-blogg-er-som-oftest-skattefri-hobby/22592068>, besøkt sist oktober 2015

<sup>23</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave fra side 157

<sup>24</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s. 23

<sup>25</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 49

Særlig typisk er rettsforhold hvor det må skilles mellom gaver på den ene siden og virksomhetsinntekt på den andre. Betydningen av sontringen er helt avgjørende ettersom formuesforøkelse ved gaver ikke regnes som inntekt jfr. sktl. § 5-50

For bloggere som i stor utstrekning mottar gaver, kan det tenkes å oppstå tilfeller hvor det er uklart om verdien av gaven er tilknyttet virksomheten og dermed må anses som virksomhetsinntekt, eller om den må anses som skattefri.

Mange bloggere har bekjentskap i motebransjen, og flere bloggere har også gode venner som driver egne produksjoner av enten kosmetikk eller klær. Dersom bloggeren mottar f.eks. en kjole i gave som blir brukt på en lanseringsfest og deretter avbildes på bloggen, kan det oppstå spørsmål om kjolen er gitt som følge av et vennskap eller i virksomhetsforhold.

En sentral dom på området er Rt. 1958 s. 583 (Hagerup-dommen). Inger Hagerup mottok et stipend på kroner 5000 av Aschehougs i forbindelse med forlagets 75 års jubileum. Hagerup hevdet at stipendet var en skattefri gave etter (nå) sktl. §5-30 3.ledd. Til dette uttalte høyesterett: «Etter forarbeidene og lovens hensikt er det etter min mening klart at et beløp som har karakteren av en fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, kan beskattes som inntekt, selv om den tillike har de egenskaper som etter vanlig sprogbruk kjennetegner en gave.. Etter min mening spiller det ingen særlig rolle om man vil se det slik at lovens regel om skattefrihet for gaver i kollisjonstilfelle må stå tilbake for regelen om skatteplikt for fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, eller om man – som jeg kanskje finner mer naturlig – loven operer med et annet og noe snevrere gavebegrep enn det vanlige.»

Høyesterett kom her til at i kollisjonstilfeller må gaveregelen vike for arbeids/virksomhetsreglene. Zimmer hevder imidlertid at det i kraft av gaveregelens eksistens må være adgang til å argumentere for både mangel på tilknytning og at formuesforøkelsen er en skattefri gave, men konkluderer med at synspunktet ikke får særlig støtte i Hagerup-dommen.<sup>26</sup>

Retten formulerer tilknytningskravet som oppfylt når «det i det konkrete tilfellet består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som ytes, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se fordelen som «vunnet» ved arbeidet eller virksomheten».

---

<sup>26</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave fra side 152

Kravet er siden lagt til grunn i flere høyesterettsdommer<sup>27</sup> og det kan fra dette utledes følgende krav; virksomheten eller arbeidet må ha gitt foranledningen til den formuesforøkelsen som er gitt. I tillegg må det for skatteyder ha vært påregnelig at hans aktivitet kunne lede til dette ervervet.

I vurderingen kan flere forhold komme i betraktning, et sentralt moment vil være forholdet mellom partene. Dersom det er snakk om nære venner vil det være mer naturlig å gi hverandre gaver enn det er for forretningsforbindelser. Det samme gjelder hvilken anledning det dreier seg om. Ved jul eller fødselsdager vil f.eks. vanlige gaver normalt være akseptert. Også flere andre momenter kan ha betydning, som f.eks. gavens verdi. Ved tvilstilfeller vil det vanligvis lettere bli skatteplikt på kostbare gaver enn for gaver av mer beskjeden verdi. Det er imidlertid klart at avgjørelsen må bero på en konkret helhetsvurdering.

I eksempelet over med bloggeren som mottar en kjole av sin gode venn, som også har produsert dette plagget, må en tilsvarende vurdering foretas. Som det fremkommer av rettspraksis må det være anledning for venner å gi hverandre gaver dersom dette faller naturlig for deres forhold. Det er imidlertid også vanlig at gode venner hjelper hverandre i sine virksomheter. Både vennskapet og det faktum at bloggeren driver en suksessfull blogg, kan være foranledningen for ervervet av kjolen. Det samme kan sies å gjelde for kravet om påregnelighet; det kan antas at bloggeren hadde forventet å få kjolen uavhengig av bloggdriften. Dersom bloggeren avbilder kjolen gjennom bloggen sin, eller benytter den på lanseringsfest for produsentens merkevarer som ledd i en markedsføringsstrategi, kan det imidlertid ikke være tvil om det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning til bloggerens virksomhet. Det følger dessuten av Hagerup-dommen at gavereglen må vike i de tilfeller både arbeids/virksomhetsregelen og gaveregelen kan tenkes anvendt.

---

<sup>27</sup> Rt. 1974 s. 976, Rt.1979 s. 481

## **4 Virksomhetsbegrepet**

### **4.1 Innledning**

Dersom bloggaktiviteten som helhet er å anse som virksomhet vil inntektene skattlegges som virksomhetsinntekter etter sktl. § 5-1 (1) jfr. § 5-30 (1).

Begrepene virksomhet eller næringsvirksomhet er benyttet flere steder i lovgivningen, men det er ikke gitt at begrepene er sammenfallende. Som et ledd i virksomhetsvurderingen kan det være hensiktsmessig å se til hvordan begrepet er benyttet også i andre deler av skatte- og avgiftslovgivningen. Det vil dessuten senere i oppgaven vises til rettspraksis hvor retten benytter disse begrepene fra ulike deler av lovgivningen. Se f.eks. Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon) som under punkt 5.5.1

### **4.2 Virksomhetsbegrepet i skatteloven.**

Hva som ligger i virksomhetsbegrepet er ikke nærmere definert i skatteloven, men som eksempel nevner sktl. § 5-30 1.ledd at løpende inntekter ved «omsetning av varer og tjenester» samt «realisasjon av andre formuesobjekter» enn varer og tjenester «og avkastning av kapital i virksomheten» anses som fordel vunnet ved virksomhet.

Bestemmelsen nevner ingenting om inntekter som stammer fra markedsføring gjennom blogg, men det fremkommer imidlertid av ordlyden «blant annet» at listen ikke er uttømmende. I prinsippet inneholder loven derfor ingen grenser for hva som kan omfattes. Etter vanlig språkbruk er begrepet «virksomhet» likevel forbundet med noe som tar sikte på å ha en viss varighet. Nærmere om dette under punkt 5.4.

Tidligere lovgivning benyttet ikke bare begrepet «virksomhet», men også «næring», «næringsvirksomhet» og «næringsdrift». I enkelte tilfeller ble også «forretningsforetak» og «forretningsforetagende» benyttet, men disse er ofte forbundet med mer enkeltstående transaksjoner eller foretak som ikke vil bli dekket av næringsbegrepet, og bare unntaksvis bli fanget opp av virksomhetsbegrepet. Sammenhengen mellom disse begrepene er noe uklar, men etter både ligningspraksis og juridisk teori er begrepet «virksomhet» ansett som et videre begrep

enn «næring» og det er antatt at alle former for næringsvirksomhet vil inngå i virksomhetsbegrepet. I skatteloven av 1999 brukes nå konsekvent begrepet «virksomhet»<sup>28</sup>

Virksomhetsbegrepet i dagens skattelov er videreført fra den nå opphevede skatteloven av 1911, eldre rettspraksis er derfor fremdeles relevant for dagens virksomhetsvurdering.

#### 4.2.1 Virksomhetsbegrepet i folketrygdloven.

I folketrygdloven § 1-10 brukes betegnelsen «selvstendig næringsdrivende». Dette blir videre i bestemmelsens første ledd, definert med «enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi overskudd».

For bloggeren vil det å bli regnet som virksomhetsutøver ha betydning også i forhold til rettigheter i folketrygden. Dette gjelder blant annet for ulike former permisjons- og stønadsrettigheter. I motsetning til arbeidstakere har selvstendig næringsdrivende, inklusiv enkeltpersonforetak, ingen annen pensjonsopptjening enn den som følger av folketrygdloven. Næringsdrivende kan imidlertid tegne egne pensjonsordninger på privat hånd.

Etter forarbeidene bygger folketrygdloven § 1-10 første ledd, på skatteetatens definisjon av selvstendig næringsdrivende. Bestemmelsens andre ledd nevner de momenter som er retningsgivende for skatteetatens praksis når det gjelder den nærmere avgrensing av selvstendig næringsdrivende til de øvrige lønnstakergrupper, dvs. arbeidstakere og frilansere. Det presiseres at oppstillingen i andre ledd ikke er uttømmende. Kun hovedregelen, og de momenter det skal legges vekt på, er tatt med. I praksis er det skatteetatens avgjørelse som skal legges til grunn.<sup>29</sup>

Dette er også fremhevet i Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon) hvor høyesterett uttalte «Omgrepet selvstendig næringsverksemd må ha same innhald ved fastsetjing av arbeidsgivaravgift til folketrygda som i skatteretten.» Dommen er nærmere omtalt under punkt 5.5.

---

<sup>28</sup> Ot.prp. Nr. 86 (1997-1998) s. 48

<sup>29</sup> Ot.prp. Nr. 29 (1995-1996) s. 30



Til dette kommer at det fra lovgivers side er ønske om at skattelovens virksomhetsbegrep skal være sammenfallende med folketrygdlovens betydning av selvstendig næringsdrivende. Dermed oppnås også samsvar mellom avgifter og trygdeytelser. Rettspraksis knyttet til ftrl. § 1-10 om hvorvidt det foreligger næringsvirksomhet eller ikke, vil dermed være svært relevant ved den samme vurderingen etter sktl. § 5-30.

At det etter skattelovens forarbeider er antatt at begrepet «virksomhet» favner videre enn begrepet «næring» kan således ikke ha relevans på folketrygdlovens område.

#### 4.2.2 Virksomhetsbegrepet i skattebetalingsloven

Skattebetalingsloven gjelder betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav på all formue og inntekt etter blant annet skatteloven, jfr. Lovens § 1-1 (1) og (2).

«Personlige skatteyttere skal svare forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i», jfr. Skbtl. § 6-1. Videre fremgår det av § 4-1 at selskaper og innberetninger som er selvstendige skattesubjekter regnes som personlig skatteyter.

Bestemmelsens avgrensing mot selvstendig næringsvirksomhet (upersonlige skatteyttere jfr. § 4-1 bokstav a) må av praktiske årsaker sies å være det samme næringsbegrepet som benyttes i folketrygdloven; reglene om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift bør ha den samme avgrensingen mot næringsvirksomhet.

Forholdet mellom næringsbegrepene i de to ulike lovene ble drøftet i Olimb-dommen, LRD (Eidsivating), Utv. 1984 s. 305. Retten slo her fast at spørsmålet om arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk måtte vurderes på lik linje i begge relasjoner. Det er dessuten forvaltningspraksis at skattebetalingsloven opererer med samme virksomhetsbegrep som i skatteloven.<sup>30</sup>

#### 4.2.3 Virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven.

I mval. § 2-1 benyttes begrepet «næringsdrivende» om dem som er registreringspliktig i merverdiavgiftsregisteret. Plikten gjelder for alle næringsdrivende med inntekt som overstiger

---

<sup>30</sup> Lignings-ABC 2015 s. 1566

50.000 kr i året, og følgelig gjelder dette også for bloggere som anses som næringsdrivende etter bestemmelsen.

Forarbeidene til mval. gir få føringer på hvordan næringsbegrepet skal tolkes, men etter ligningspraksis er det antatt at det er de samme generelle retningslinjer som gjelder i vurderingen om hvem som er næringsdrivende etter mval., og hvem som er næringsdrivende etter skatteloven.<sup>31</sup>

Gregar Berg-Rolness skriver at «sammenfallet i begrepene kommer i første rekke frem under avgrensningen av næringsvirksomhet mot hobbyinntekter..<sup>32</sup> og viser til skattedirektoratets meldinger Sk. nr. 16/86, AV. nr. 15/86 og i Sk. nr. 9/95. I AV. nr. 7/95 heter det: «det gjelder de samme generelle retningslinjer for hvem som er å anse som næringsdrivende etter skatte- og avgiftslovgivningen.» og lister videre opp tilhørende kriterier som i stor grad er samsvar med de formuleringer som gjelder for virksomhetsbegrepet i skatteretten.

Spørsmålet om næringsbegrepet i skatteloven er det samme som i avgiftsloven ble berørt i Rt. 1994 s. 1064 (Bye). Saken gjaldt Bye som var konsulent og hadde startet et AS med sin kone for å drive konsulentvirksomhet. Spørsmålet retten tok stilling til var hvorvidt oppdrag for Aker var å anse som arbeidsforhold eller om Bye skulle regnes som selvstendig næringsdrivende. Førstvoterende uttalte at det ikke kunne legges avgjørende vekt på om selskapet var registret i merverdiavgiftsregisteret og at selskapet har fakturert med merverdiavgift, og videre at «merverdiavgiftsloven og skattelovgivningen opererer ikke med det samme næringsbegrep». Bye er nærere omtalt under punkt 5.5.1

Et sammenfallende næringsbegrep i skatteloven og merverdiavgiftsloven kan derfor bare holdes frem som et utgangspunkt. I forarbeidene påpekes det at de særlige hensyn ligger bak merverdiavgiften kan føre til at vurderingene likevel slår ulikt ut, ulike formål bak de ulike lovene bidrar til nyanseforskjeller i virksomhetsbegrepet. At merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal virke konkurransenøytral, trekkes i forarbeidene frem som et særlig hensyn.<sup>33</sup>

Skatteyttere som er registrert i merverdiavgiftsregisteret, kan derfor ikke uten videre anses som næringsdrivende i forhold til skattereglene. For øvrig gjelder det samme også omvendt.

---

<sup>31</sup> Lignings-ABC 2015 s. 1566

<sup>32</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s. 55

<sup>33</sup> Ot.prp. Nr. 1 (2007-2008) s. 195.

## 5 Fire hovedmomenter

### 5.1 Innledning

En gjennomgang av virksomhetsbegrepets betydning i skatte- og avgiftslovgivningen gir imidlertid ikke noe nærmere svar på begrepets nærmere innhold og hvor grensen må trekkes for skattefrie hobbyinntekter.

I de fleste tilfeller er det klart om bloggaktiviteten skal karakteriseres som virksomhetsutøvelse eller ikke, men i enkelte tilfeller kan det likevel oppstå tvil. Spørsmålet må da avgjøres etter en konkret helhetsvurdering av flere momenter. Kriteriene er opplistet i forarbeidene og bygger på skatterettslig teori og domspraksis:

For det første må aktiviteten ha «økonomisk karakter». Dette må sees i sammenheng med det neste vilkåret om at aktiviteten må være «egnet til å gi overskudd». Videre er det et krav om at aktiviteten skal ha et «visst omfang og en viss varighet», og endelig må den være utøvet for «skatteyterens regning og risiko».<sup>34</sup>

Berg-Rolness skriver at ut av de tre kravene som stilles for å anse en aktivitet som virksomhet, er det «aktivitetens økonomiske karakter» som er hovedkriteriet ved avgrensning av virksomhetsinntekter mot hobbyinntekter.<sup>35</sup> Dette synspunktet følges også av Zimmer.<sup>36</sup>

De fire momentene inngår i en skjønnsmessig helhetsvurdering, noe som kan tyde på at det ikke er tale om absolutte krav. Etter rettspraksis fremstår de likevel som kumulative vilkår, det er derfor tvilsomt om det kan forekomme næringsvirksomhet i skatterettslig forstand uten at alle fire er oppfylt. At samtlige punkter skal være momenter i en helhetsvurdering har blitt kritisert av Zimmer som beskriver det som «ikke treffende. Begrepet virksomhet må avgrenses i forskjellige retninger, og de momentene som nevnes, referer seg til ulike slike retninger. I hver sin sammenheng opptrer de som mer enn skjønnsmomenter; de er nærmest uttrykk for avgjørende kriterier».<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Ot.prp. Nr. 86 (1997-1998) s. 48

<sup>35</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s.241

<sup>36</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave s. 140

<sup>37</sup> Frederik Zimmer «Høyesterettsdommer i skattesaker 2013» s 3.

Zimmer viser her til de ulike avgrensningene som må foretas i vurderingen om det foreligger virksomhet, og hevder at de fire hovedmomentene ikke alltid vil være egnet i en helhetsvurdering. Et eksempel er avgrensning av virksomhetsinntekter mot arbeidsinntekter utenfor tjenesteforhold. Kriteriet for egen regning og risiko vil ikke være avgjørende i dette tilfellet ettersom aktivitet utenfor arbeidsforhold som regel utføres for egen regning og risiko, tilsvarende som for næringsvirksomhet. Etter rettspraksis kan det likevel utledes en viss sammenheng mellom de fire momentene.

## **5.2 Økonomisk karakter**

Dersom blogging og andre hobbyaktiviteter skal være grunnlag for beskatning som næringsvirksomhet etter sktl. § 5-1 jfr. § 5-30 er det som nevnt, først og fremst et spørsmål om aktiviteten har økonomisk karakter.

Av forarbeidene fremkommer det at «aktiviteten må ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet. Det samme gjelder hobbyer, fritidssysler mv. så lenge slike aktiviteter ikke har økonomisk siktemål.»<sup>38</sup>

Etter ligningspraksis skal det reelle økonomiske overskuddet i vurderingsperioden legges til grunn. Dette er nødvendigvis ikke det samme som det skattemessige overskuddet som fremgår av ligningen.<sup>39</sup> For bloggeren innebærer dette at eventuelle investeringer, f.eks. kjøp av en firmabil, må fordeles utover forventet levetid. I motsatt fall vil dette gi galt bilde av den reelle situasjonen.

Aktiviteter med økonomisk karakter skiller seg fra aktiviteter som har til formål å forbruke verdier, f.eks. drive omsorgsarbeid, veldedighet eller hobbyaktiviteter. Et viktig kjennetegn ved det man ofte betegner som en hobby, er at hovedformålet med aktiviteten ikke er økonomisk motivert. Uten økonomisk siktemål vil aktiviteten som regel heller ikke ha økonomisk karakter. Dette gjelder også motsatt, driver man en aktivitet med avkastning for øye vil aktivi-

---

<sup>38</sup> Ot. Prp. Nr. 86 (1997-1998) s. 48

<sup>39</sup> Lignings-ABC 2015 punkt 3.5.2

teten som regel ha økonomisk karakter.<sup>40</sup> Her er også kjernen i spørsmålet om grensedragningen mellom næringsvirksomhet og fritidssysler.

### 5.2.1 Betydningen av den subjektive motivasjon.

Det fremgår av forarbeider og rettspraksis at vurderingen om en aktivitet kan sies å ha økonomisk karakter, i utgangspunktet skal være objektiv.

Det objektive kravet fremgår blant annet av Rt. 1965 s. 1159 (Vister). Vister som drev med travsport holdt frem at hesteholdet for han var en hobby, men høyesterett uttalte her «etter min mening kan ikke Visters subjektive motivering være bestemmende for skatteplikten, verken i den ene eller andre retning. Det avgjørende må være om grunnlaget for inntektsservervet objektivt sett er av den art, at den derved kunne vinne fordel går inn under skattelovens inntektsbegrep». Til tross for enighet mellom partene at Vister ikke hadde økonomisk vinning som formål, slo retten her fast at det må foretas en objektiv vurdering i spørsmålet om aktiviteten har økonomisk karakter.

Synet om en objektiv vurdering ble også videreført i Rt. 1985 s. 319 (Ringnes); saken gjaldt Ringnes som eide en liten jordbrukseiendom hvor driften i flere år hadde gått med betydelige underskudd. Frem til 1978 hadde han fått fradrag for dette tapet i sine øvrige inntekter, men i 1979 ble han nektet. Spørsmålet om Ringnes fortsatt hadde krav på fradrag berodde på om driften av jordbrukseiendommen var å anse som næringsvirksomhet, noe han selv hevdet. I motsatt fall skulle den bli ansett som feriested og underskuddet vil da ikke komme til fradrag i hans øvrige inntekter. Høyesterett la også i denne saken vekt på en objektiv vurdering i virksomhetsbegrepet. Ringnes fikk ikke medhold i sin påstand om at jordbruket måtte anses som næringsvirksomhet.

De to dommene er klar på at vurderingen som skal foretas, skal være objektiv. Det kan likevel stilles spørsmål ved om det kan være adgang til å ta hensyn til skatteytters subjektive motivasjon.

I Rt. 1995 s. 1422 (Kiønig) som også omhandlet jordbruk, men i motsetning til Ringnes dreide det seg her om skogs- og jordbruk som levevei, her uttalte Høyesterett (*obiter dictum*):

---

<sup>40</sup> Greger Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave, s. 242

«Ringnes-dommen gjaldt et ganske annerledes saksforhold. Her var det spørsmål om å trekke underskudd ved "hobbyjordbruk" fra i annen inntekt enn jord- og skogbruksinntekt. For en eier som har driften av sin eiendom som levebrød, kan man ikke uten videre legge til grunn den samme norm ved vurderingen av om driften skal anses som "virksomhet" som tilfellet var i Ringnes-dommen. Det ble der uttalt at driften "objektivt sett" måtte være egnet til å gi overskudd. Bakgrunnen for denne formuleringen var at Ringnes drev jordbruket med sikte på andre verdier enn økonomiske. Og han levde av helt andre inntekter. I denne situasjon måtte han finne seg i at hans virksomhet ble kritisk vurdert når han ville trekke underskuddet fra i sin øvrige inntekt. Situasjonen er annerledes for den som driver jord- og skogbruk som levevei. Her må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres slik at skattyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med. Han må kunne prøve og feile, og det blir ikke det samme rom for en vurdering fra likningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd.»

Dommen åpner dermed for en mulighet til å ta hensyn til den subjektive motivasjon i spørsmålet om aktivitetens økonomiske karakter. I de tilfeller ambisjonen er å drive næringsvirksomhet som levevei vektlegges det subjektive forholdet. Og motsatt vil det subjektive forholdet tillegges begrenset vekt dersom hobbyen over tid starter å gi avkastning og aktiviteten får karakter av å være av økonomisk art.

Et subjektivt syn ble også lagt til grunn i Rt. 1986 s.58 (Aasdahl). Spørsmålet her var om Aasdahl hadde fradragsrett for tap på aksjer i kraft av sitt økonomiske engasjement i selskapet, høyesterett uttalte her «Skatteytens motiv for å ha engasjert seg økonomisk i selskapet er blitt tillagt vesentlig betydning i slike tilfeller. Man vil se hen til om motivet- eller i allefall hovedmotivet- har vært hva man gjerne kaller kapitalanbringelse med sikte på avkastning, eller om det har vært å oppnå økonomiske fordeler i hans virksomhet. Men det ligger i sakens natur at vurderingen av hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skatteyter kan ha gjort seg.»

Skatteytens intensjoner ble også lagt til grunn i en dom av Horten Herredsrett, Utv. 1993 s. 1332. Spørsmålet her var om et danseband drev økonomisk virksomhet. Skatteyter var på fritiden medlem av et danseband, hvor han fikk 1000 kroner i honorar per kveld som skulle dekke bandets utgifter til reise, mat og overnattinger samt kostnader til utstyr. Han hadde vært

musiker i flere år og stått bak en rekke veldedige arrangement og holdt gratiskonserter. Retten kom til at dansebandet ikke drev virksomhet. De begrunnet med at økonomisk vinning ikke var formålet med oppstarten av bandet og at et reelt regnskap ville vist underskudd. Inntektene var dermed ikke skattepliktig.

I vurderingen om aktiviteten har økonomisk karakter kan det dermed sies at skatteyters «tilrettelegging og intensjoner» med aktiviteten må tillegges en viss vekt.<sup>41</sup> Etter Aasdahl-dommen må det imidlertid legges til grunn at de subjektive forholdene krever en objektiv vurdering.

Det kan nevnes at det i Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) ble lagt avgjørende vekt på den subjektive motivasjon. Saken gjaldt imidlertid spørsmål om fradrag utenfor næring. Skatteyder hadde inngått avtale med HK Espana om å kjøpe to leiligheter i et planlagt leilighetskompleks i Spania. Prosjektet ble markedsført i Norge og eier av selskapet var britisk statsborger. Byggingen av leilighetene ble aldri startet og det ble åpnet konkurs i selskapet. Det var klart at skatteyder hadde blitt utsatt for svindel og krevde fradrag for tap ved ligningen for inntektsåret 2005. Ligningskontoret avviste fradraget som uberettiget. Skatteyder fremholdt at han hadde rett på fradrag etter skatteloven § 6-2, subsidiært § 6-1. Et sentralt spørsmål for høyesterett var om kostanden objektivt sett var egnet til å fremme skattepliktig inntekt. Høyesterett kom til at det ikke var adgang til oppstille et generelt vilkår om objektivt egnethet og viste til Rt. 1981 s. 256 som er den sentrale dommen om kravet til en kostnad skal være objektivt egnet:

«Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse. Men når det - som i denne sak - er uomtvistet at skatteyders formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig. En vurdering av utgiftens egnethet må under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd.»

Høyesterett konkluderte dermed med at det ikke kan oppstilles noe objektivt krav og pekte på at det kan være vanskelig å vite på forhånd om en investering er god eller dårlig. Av momenter som ble vektlagt var bl.a. at skatteyder hadde erverv av skattepliktig inntekt som eneste

---

<sup>41</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s. 242

formål, at skatteyder hadde gjort relevante forundersøkelser og at investeringen var av en art som det er vanlig å investere i. Skatteyder hadde dermed krav på fradrag og ligningen ble opphevet.

Etter Skattedirektoratets kommentarer til dommen skal det etter dette legges til grunn at «ligningsmyndighetene ikke skal overprøve skatteyers forretningskjønn i saker hvor formålet med å pådra seg en kostand er erverv av skattepliktig inntekt. Det er kun i rene unntakstilfeller anledning til å nekte fradrag under henvisning til at kostnaden ikke er formålstjenlig.»<sup>42</sup>

Avgjørelsen viser at det i saker som handler om fradragsrett må legges avgjørende vekt på skatteyers subjektive motivasjon, dette er også nå etablert ligningspraksis. I vår sammenheng vil dommen kunne ha betydning i de tilfeller hvor det ikke er tvil om at bloggeren har ment å etablere virksomhet. At det i fradragssaker bare unntaksvis kan legges en objektiv vurdering til grunn, kan dermed tenkes å være et moment også i virksomhetsvurderingen.

Når det kommer til vurderingen om hvorvidt blogging har økonomisk karakter vil dette likevel i de aller fleste tilfeller bero på en objektiv vurdering, men hvor bloggerens subjektive motivasjon og tilrettelegging av aktiviteten vil være momenter som må vurderes vektlagt.

Blogging vil for mange typisk være en aktivitet som bedrives på fritiden ved siden av jobb eller studier hvor underholdningsbiten vil være den avgjørende faktor for motivasjonen. Det må antas at de færreste starter opp med det formål om å livnære seg av aktiviteten. Å blogge har blitt en svært vanlig aktivitet blant unge, og antall nystartede blogger er økende. Dette momentet gjør det også tilsvarende vanskelige å stikke seg fram som en i mengden og gjøre suksess med bloggen.

På den andre side dukker det stadig opp flere bloggplattformer, hvor alle tilbyr unike konsepter og tilrettelegger for at flere skal lykkes. Dette kan bidra til at det blir lettere å tjene penger i form av annonsering og samarbeidspartnere m.m. I tillegg vil bortimot alle bloggere ha mulighet til å ha inntekt på blogg ved å knytte seg opp til ett eller flere av de mange annonsenettverkene som finnes. Forståelig nok vil mange tilrettelegge for annonser på bloggen sin etter som det er en lettvinnt måte å skaffe seg en liten ekstraintekt, men hovedmotivasjonen vil

---

<sup>42</sup> USKD-2009-29 - UTV-2009-1587



fortsatt være underholdningsbiten. Inntektsmulighetene er dessuten svært begrenset ved annonseinntekter alene, for de fleste vil dette forbli skattefrie hobbyinntekter.

Likevel er det flere bloggere som når så langt at de livnærer seg utelukkende av blogging. Det må antas at tilfeldighetene spiller en rolle her, aktiviteten har gjerne utviklet seg i en retning som kanskje ikke var planlagt ved oppstart. Det har dessuten blitt mer og mer vanlig for allerede kjente mennesker å starte blogg, et eksempel er komiker Ørjan Burøe som driver «Norges største manneblogg». Bloggeren utnytter her allerede etablert status og trolig vil tilfeldighetene spille en mindre rolle dersom bloggen blir en suksess. Om bloggeren skulle finne på å fremholde at aktiviteten fortsatt er en hobby er det etter Ringnes-dommen klart, at bloggerens subjektive mening ikke kan tillegges særlig vekt.

Det kan antas at et økende antall bloggere starter opp med det formål om å kunne leve av inntektene som bloggen innbringer. Det faktum at stadig flere tjener gode penger på dette vil kunne medføre en smitteeffekt. Som allerede nevnt finnes det mange ulike typer blogger, typisk i denne sammenheng vil være salgsblogg, men bare loven setter grenser for hva som kan komme ut av en god forretningsidé. Etter Vister-dommen vil dette subjektive momentet kunne tillegges vekt i vurderingen om aktiviteten skatterettslig må anses som virksomhetsutøvelse, til tross for at aktiviteten en tid går med underskudd.

I de tilfeller hvor en blogger oppretter et selskap med det formål om å drive bloggvirksomhet, må det formelle forholdet langt på vei legges til grunn. Organisasjonsform er omtalt under punkt 5.5.1.

### 5.2.2 Aktsomhetskrav.

Det kan reises spørsmål om det i vurderingen også kan stilles krav til en viss grad av aktsomhet.

Et eksempel her er Utv. 1990 s. 906 (melkesyredommen) i Romsdal herredsrett. Saken dreide seg om medlemsverving til produksjon av laktiske produkter i en pyramidelignende struktur, inntektene skulle komme fra verving av nye deltakere. Da to sentrale selskaper gikk konkurs brøt det hele sammen. «Retten fant at aktiviteten ikke hadde økonomisk karakter, og at tapene følgelig ikke kunne anses som underskudd ved virksomhetsutøvelse. Retten viste til en rekke forhold som krevde aktpågivenhet fra deltakerne i forhold til aktivitetens økonomiske karak-

ter: Den enestående fortjenestemuligheten, stimulering til verving av nye medlemmer og at produktet uten nærmere kontroll skulle brukes til fremstilling av kosmetikk og salver. På dette grunnlaget burde deltakerne stille seg spørsmål om hvorfor denne produksjonen ikke foregikk industrielt. Retten anså at aktiviteten også for deltakerne måtte fremstå som hasardiøs, og ikke som en virksomhet som på sikt var egnet til å gi overskudd.»<sup>43</sup>

Saken viser at ethvert prosjekt ikke vil bli godkjent som virksomhet. Deltakernes subjektive tro på at aktiviteten vil gi overskudd og har karakter av å være ordinær virksomhet, vil ikke være relevant i de tilfeller aktiviteten åpenbart ikke er egnet til å gi et positivt økonomisk resultat. Det kan ikke tas hensyn til deltagernes dårlige vurderingsevne i dette tilfellet, det må kunne stilles krav til tilstrekkelig aktsomhet. «Hvor virksomhetsinntekten skriver seg fra andre forhold enn omsetning av varer og tjenester og de øvrige former for virksomhetsinntekt som fremgår av sktl. § 5-30 må forretningsideen være overbevisende når det hele ender i underskudd og tap.»<sup>44</sup>

Det er klart at avgjørelsen er en underretts dom og har derfor begrenset rettskildemessig vekt, videre må det antas at høyesterett neppe vil legge noe særlig vekt på avgjørelser herfra. Det er imidlertid godt mulig lignings-praksis vil innrette seg etter avgjørelsen og fast praksis fra ligningsmyndighetene kan lettere tenkes å bli tillagt vekt i høyesterett.<sup>45</sup>

Det kan derfor tenkes at skatteytters intensjoner og tilrettelegging må sees i sammenheng med et aktsomhetskrav i vurderingen om aktiviteten har økonomisk karakter. Det samme aktsomhetskravet kan da sies å være et moment også i bloggvirksomhet. Et eksempel her kan være bloggeren som starter reiseblogg. Det er klart at denne vil gå med store underskudd før det er inngått avtaler med relevante sponsorer. Det er derimot ikke uvanlig for nystartede virksomheter å gå med underskudd, og må derfor tillates i en periode. Som melkesyredommen påpeker, må det imidlertid kreves en solid forretningsplan i de tilfeller aktiviteten innebærer noe annet enn salg av varer og tjenester. Foreligger ikke dette må reisebloggen anses som en kostbar hobby. Bloggerens subjektive overbevisning vil nok vanskelig kunne tillegges vekt i dette tilfellet.

---

<sup>43</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s. 38

<sup>44</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s. 38

<sup>45</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave s. 43 og 44.

### 5.3 Egnen til å gi overskudd

Spørsmålet om en aktivitet er egnet til å gi overskudd henger tett sammen med vurderingen om en aktivitet har økonomisk karakter. En aktivitet som ikke «gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet.»<sup>46</sup>

Berg-Rolness beskriver det som en toleddet vurdering: først er det et spørsmål om skatteyters subjektive hensikt, dersom aktiviteten er økonomisk motivert foreligger en vesentlig forutsetning for å anse den som å ha økonomisk karakter. At en aktivitet har økonomisk karakter er imidlertid ikke tilstrekkelig for å kalle den virksomhet. Den neste vurderingen blir således om aktiviteten også er egnet til å gi overskudd.<sup>47</sup>

Det rettslige utgangspunktet for vurderingen er gitt av Høyesterett i Ringnes-dommen (Rt 1985 s. 319) som omtalt under 5.2.1 Ringnes som frem til 1978 hadde fått fradrag i sine øvrige inntekter for underskuddet i jordbruket han drev, ble i året etter nektet dette. I vurderingen om jordbruket skulle bli ansett som næringsvirksomhet uttalte høyesterett: «det sentrale i virksomhetsbegrepet [ ... ] er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så i hvert fall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.» Videre var det et moment at det i 1979 heller ikke forelå «planer om en endret drift som kunne gi utsikt til overskudd.» Høyesterett kom til at aktiviteten på eienommen ikke var egnet til å gi økonomisk overskudd, den ble ansett for å være fritidseiendom og Ringnes ble nektet fradrag for tapet. Ringnes anså selv driften som næringsvirksomhet, men retten avviste dette ettersom driften objektivt sett ikke hadde utsikter til positiv avkastning, heller ikke på lengre sikt.

Det samme grensespørsmålet ble vurdert i Rt. 1965 s. 1159 (Vister), også omtalt under punkt 5.2.1. Vister som drev med travsport hadde de siste ti årene gått med et samlet underskudd. I 1954 hadde han et overskudd på kroner 3.995,- og dette ble ansett som skattepliktig inntekt ved ligningen. Høyesterett stadfestet ligningen, flertallet mente Vister drev virksomhet og det ble lagt til grunn også her at man i vurderingen måtte se utviklingen over tid.

---

<sup>46</sup> Ot.prp.nr 86 (1997-1998) s. 48

<sup>47</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave, s. 242

Etter Ringnes og Vister kan det utledes et krav om at virksomheten må være egnet til å gi overskudd, men det er likevel ikke et krav om aktiviteten gir overskudd hvert år. Den økonomiske situasjonen kan ha store svingninger fra år til år, det er imidlertid det store bildet som må være utgangspunktet for vurderingen om en aktivitet er egnet til å gi overskudd. Ringnes hadde gått med underskudd i en årrekke, og det var heller ikke i 1979 utsikter til at driften med en rimelig mulighet kunne gå med overskudd. Vurderingen ble dermed at driften ikke lenger kunne anses som næringsvirksomhet. Vister på sin side gikk også, samlet sett, med et betydelig underskudd over en årrekke, han ble derimot ansett som virksomhetsutøver med den begrunnelse at hesteholdet var egnet til å gi overskudd. Utviklingen kan også endre seg over tid, noe Ringnes-dommen er et eksempel på; Ringnes hadde i flere år blitt lignet som næringsdrivende, men da virksomheten ikke lenger hadde utsikter til positiv avkastning fikk han ikke lenger fradrag for underskudd.

Rt. 1985 s. 1952 (Brækstad) viser at utviklingen også kan gå motsatt vei; Brækstad drev med frimerker som hobby, men i 1945 ble han lignet for en inntekt på 34.600 kroner for salg av frimerker. Høyesterett uttalte her at «ren realisasjon av en frimerkesamling ikke er gjenstand for inntektsbeskatning (....) Hvis (skatteyteren) derimot begynner forretning med samlingen som varebeholdning og supplerer denne med betydelige nyinnkjøp, er det ikke lenger tale om samling som hobby, men en næringsvirksomhet».

I vurderingen om en aktivitet har økonomisk karakter er det følgelig et krav om at det foreligger et økonomisk overskudd, hvor vurderingen skal skje over tid. Videre kan den økonomiske karakteren endre seg over tid, enten i form av at den oppstår eller at en aktivitet mister karakter av å være økonomisk, slik som var tilfellet i Ringnes-dommen.

Det samme synspunktet må legges til grunn i vurderingen om hvorvidt blogging er egnet til å gi overskudd. Det finnes mange eksempler på at blogging kan gi gode inntekter, det er derfor ingen tvil om at aktiviteten som sådan er egnet til å gi et positivt økonomisk resultat. For at en suksessrik bloggvirksomhet skal fortsette å bringe inn penger må bloggeren holde seg interessant for lesergruppen. Det kreves stadig nye innlegg, produktomtaler m.m. for å opprettholde et høyt lesertall og holde seg attraktiv for eksisterende og potensielle samarbeidspartnere. En konsekvens av lavere lesertall kan bety at bloggen vil gå med underskudd over kortere eller lengre perioder. Dette i seg selv vil ikke medføre at aktiviteten mister sin karakter av å være økonomisk. Dommene slår fast at en virksomhet kan gå med underskudd i flere år uten å miste sin karakter av å være økonomisk.

Dersom bloggen går med underskudd i en årrekke, og det ikke foreligger en konkret plan om å endre driften, vil bloggeren etter Ringnes-dommen, kunne miste status som virksomhetsutøver. Hvor grensen går i dette tilfellet er ikke uten videre klart.

Til sammenligning kan det nevnes at det for billedkunstnere har vært praktisert en grense på fem år. Dersom aktiviteten utelukkende har vist underskudd i denne perioden kan den ikke anses som virksomhet. Skattedirektoratet har imidlertid uttalt at det ikke kan settes en klar grense, men at hvert tilfelle må vurderes etter en konkret helhetsvurdering.<sup>48</sup>

For billedkunstnere vil aktiviteten være et sentralt element i vurderingen, dvs. i hvilken utstrekning kunstneren gjør en innsats ved å få solgt produktene ved å arrangere kunstutstillinger, åpne atelier osv. Kunstneryrket er imidlertid spesielt på dette området, det er svært vanskelig å etablere seg som kunstner. Yrket er forbundet med en lang startfase med underskudd, som gjerne varer i flere år.

I andre tilfeller, hvor omsetningen i hovedsak vil bestå av salg av vanlige varer og tjenester som i utgangspunktet er lett omsettelig, f.eks. butikk- eller rørleggerdrift, vil perioden som utgjør vurderingsgrunnlaget trolig være betydelig kortere. At en virksomhet går med underskudd det første året er derimot ikke uvanlig, men det må antas at forretningsplanen ikke holder mål dersom det går veldig mye lenger tid enn dette.

Hvor blogging vil havne her er derimot vanskelig å si. Blogging som aktivitet er ikke forbundet med de store utgiftene, problematikken er derfor ikke så typisk for denne type virksomhet. Eksempelet ovenfor med reisebloggen viser imidlertid at store underskudd kan forekomme også her. Ettersom omsetningen her ikke stammer fra salg av vanlige varer og tjenester, men er avhengig av sponsorer, må det trolig aksepteres en noe lenger tidsperiode med underskudd. Det kan tenkes at det også her må gjelde et aktivitetskrav som for kunstneryrket og forretningsplanen må være solid jfr. melkesyredommen som omtalt ovenfor. Vurderingen for hvor lang tidsperiode det i virksomheten kan tillates å gå med underskudd, må uansett vurderes konkret i hvert tilfelle.

Som det fremgår av bl.a. Ringnes-dommen vil konsekvensen av et langvarig underskudd i virksomheten være at aktiviteten mister sin karakter av å være økonomisk. I motsatt fall, kan

---

<sup>48</sup> <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Vurderingsperioden-for-kunstnerisk-virksomhet/>

en aktivitet endre seg til å få økonomisk karakter og dermed anses som virksomhet, slik tilfellet var i bl.a. Brækstad. Dette vil være typisk for bloggeren som starter aktiviteten som hobby, men etterhvert som bloggen over en viss tid går med overskudd kan aktiviteten endre karakter til å bli virksomhet. Det er klart det må foretas en helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle, og som vi har sett vil bloggerens subjektive motivasjon kun i enkelte tilfeller være et relevant moment.

## **5.4 Omfang og varighet**

### **5.4.1 Innledning**

Det neste momentet i virksomhetsvurderingen er kravet om at aktiviteten som er utøvet må være av et visst omfang og varighet. Sktl. § 5-30 1. ledd gir få føringer på hva som kreves av omfang og varighet, men med begrepet virksomhet forbinder man gjerne med noe som tar sikte på å være vedvarende.

Vilkåret er nettopp først og fremst av betydning i de tilfeller hvor det er spørsmål om å skille virksomhetsdrift fra mer enkeltstående transaksjoner og kortvarige foretak som ikke oppfyller de øvrige vilkårene i virksomhetsbegrepet. I tillegg bidrar vilkåret til å skille virksomhetsinntekter mot inntekter fra passiv kapital som reguleres av sktl. § 5-20. At det i skatteloven i det hele tatt eksisterer egne regler for beskatning av kapitalinntekter, ved siden av virksomhetsinntekter, taler også for at det foreligger et skille mellom virksomhetsinntekter og forvaltning i mer beskjedne grad.

I vår sammenheng vil momentene i all hovedsak ha betydning for å skille en bloggvirksomhet fra mindre omfattende kortvarige oppdrag som ikke vil anses som virksomhet, f.eks. hobbyaktivitet. Momentene vil også bidra til å skille ulike hobbyaktiviteter utøvet av samme person, som under ett kan sees på som virksomhetsutøvelse.

Momentet omfang og varighet består av to komponenter. Omfanget av aktiviteten sier noe om hvilke og i hvor stor utstrekning ulike ressurser er benyttet i aktiviteten, som f.eks. omfanget av arbeidsinnsats og innskudd av kapital. Mens varighet setter krav til tidsrammen for den utførte aktivitet.

En gjennomgang av deler av den rettspraksisen som finnes på området, viser at det i de fleste tilfeller ikke lar seg gjøre å fastsette en bestemt grense for når kravet til tilstrekkelig omfang og varighet er oppfylt. Et unntak er imidlertid lignings-ABC<sup>49</sup> som har fastsatt konkrete retningslinjer når det kommer til omfang på utleie av eiendom. På de fleste andre rettsområder vil det derimot være vanskelig å oppstille tilsvarende retningslinjer. Store individuelle forskjeller på aktiviteter som kan tenkes å bli rammet av en virksomhetsvurdering fører til at det må foretas en helhetsvurdering. Ved spørsmålet om f.eks. en aktivitets omfang vil det således kunne stilles strengere krav til aktivitet ved en konsulentvirksomhet hvor avkastningen i all hovedsak stammer fra egen arbeidsinnsats, men for den som driver med utleie av næringslokaler vil kravet til aktivitet reduseres ettersom avkastningen ikke er avhengig av stor egeninnsats.

I vurderingen om aktivitetens omfang og varighet er tilstrekkelig er det i Rt. 1967 s.1570 tatt stilling til om aktiviteten kan utføres av andre enn skatteyder selv. Spørsmålet i saken var om salg av eiendom var «i anledning av næring eller forretningsforetagende» etter dagjeldende byskattelov § 37 2. ledd. Skatteyder oppførte elleve boliger på egen tomt for fremtidig salg. Fra 1961 – 1964 solgte han alle elleve boenhetene. Inntekten for 1964 på 488.574 kroner ble beskattet som inntekt av næringsvirksomhet. Om aktiviteten uttalte retten: «Byggearbeidene var satt i gang av Lilly Huseby Kvaalen. At hun under dette brukte forretningsfører, byggmester mv. Kan ikke tillegges noen betydning.»

Det er følgelig ikke noe krav om at aktiviteten ikke kan være utført av andre enn skatteyder selv, det hadde i så fall vært en lettvint måte å unngå virksomhetsreglene. I noen tilfeller kan det dessuten tenkes å tale for virksomhetsdrift, dersom omfanget er av en slik størrelse at det er behov for å engasjere hjelp til å bidra med arbeidet.

For bloggeren medfører dommen at i de tilfeller bloggeren benytter andre til å drifte aktiviteten, for eksempel ved å skrive innlegg, fotografere eller fakturere for seg, vil dette ikke ha betydning for virksomhetsvurderingen. Aktiviteten som utføres i oppdrag for bloggeren vil bli ansett som bloggerens egen aktivitet.

---

<sup>49</sup> Lignings-ABC 2015 punkt 3.3.12

#### 5.4.2 Noen hovedmomenter fra rettspraksis

Hvilke momenter som skal tillegges vekt i vurderingen av en aktivitets omfang, avhenger alt etter hvilken aktivitet det er tale om. Det kan likevel pekes på noen hovedmomenter som i rettspraksis er blitt tillagt vesentlig vekt i de enkelte sakene.

I Rt. 1950 s. 482 var spørsmålet om driften av forretningslokaler var å anse som «næring eller forretningsforetagende», etter byskatteloven § 36 jfr. § 37 2.ledd. Forretningsgårdens størrelse utgjorde til sammen 460 m<sup>2</sup>, og leieinntektene var 48.000 kroner pr år. I vurderingen av aktivitetens omfang la retten vekt på størrelsen av leieinntektene, samt størrelsen på de utleiede objekter. Det var ikke av betydning for virksomhetsvurderingen om egenkapitalen i forretningslokalene var stor eller liten, eller om driften av lokalene var av stor eller liten betydning i forhold til skatteytters totale økonomiske virksomhet. Det ble heller ikke tillagt betydning at driften helt eller delvis ble overlatt til en medeier eller hjelpere, noe som er videreført i den ovennevnte dommen Rt. 1967 s 1570.

Omfanget på drift av næringslokaler var også tema i Rt. 1973 s. 931 «Holst». Spørsmålet var om salg av fire eiendommer var å anse som næringsvirksomhet. Samlet størrelse på utleide lokaler var 2500 kvm og driften hadde pågått i 21 år. Driften innebar lite arbeidsinnsats for eierne, stort sett var det bare tale om å motta leie. Det var likevel et moment at driften i perioder hadde «måttet føre med seg en del forretningsmessig arbeid, og i enkelte år så vidt meget at en godtgjørelse ble ytet». Til tross for liten aktivitet fra eierne var omfanget likevel tilstrekkelig for å anse driften som virksomhet. Retten la vekt på den langvarige utleien, noe som kan tyde på at det legges mindre vekt på aktivitetens omfang i de tilfeller aktiviteten er mer langvarig. Det ble også lagt vekt på størrelsen av de utleide lokalet. At leieinntektene var lave hadde imidlertid mindre betydning, ettersom markedsleien var dobbel så høy.

Av dette kommer det frem at det etter rettspraksis kan pekes ut følgende sentrale momenter i vurderingen av en aktivitets omfang; viktig er arbeidsinnsatsen som er lagt ned, dvs. krav til aktivitet. Denne kan foretas enten av skatteyder selv eller hans hjelpere. Dersom driften i tillegg har ført til særskilte utgifter for skatteyder, vil dette etter Holst-dommen også kunne være et moment i vurderingen om tilstrekkelig omfang. Aktivitetens målbare størrelse har dessuten



vært tillagt stor vekt, spesielt i saker som gjelder utleie av eiendom. Holst-dommen har hatt betydning for utviklingen av de presiserende reglene som nå er fastsatt i lignings-ABC.<sup>50</sup>

I spørsmålet om aktivitetens varighet må det tas utgangspunkt i den konkrete perioden aktiviteten har blitt utført, fra oppstart og frem til vurderingstidspunktet. Varigheten har blitt tillagt vekt i flere saker. I Holst-dommen var utleieperioden 21 år og dermed godt innenfor varighetskravet, men som vi skal se finnes det eksempler på saker hvor spørsmålet om tilstrekkelig varighet har bydd på tvil.

Varigheten kan likevel ikke alltid tillegges vekt. Det fremgår av forarbeidene at «også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektservv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter. Enkeltstående transaksjoner vil i alminnelighet ikke kunne anses som virksomhet. Men forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet.»<sup>51</sup>

Det avgjørende vil derfor være hvilken varighet forholdet i seg selv tilsier, og hvilken varighet skatteyder ut fra en objektiv bedømmelse, kunne forutse og regne med.<sup>52</sup> For skatteyder vil det å bli ansett som virksomhetsutøver kunne ha stor betydning ettersom han vil ha fradragsretten i behold etter avsluttet virksomhet, for eventuelle tap dette har ført med seg.

Det er i juridisk teori lagt til grunn at ved tvilstilfeller, må forholdet mellom de to elementene i vurderingen bedømmes komplementært. Det vil si at i de tilfeller aktiviteten er stor av omfang, kreves mindre krav til varigheten, og omvendt. Dette fremkommer også indirekte av Holst-dommen som omtalt ovenfor. Det er likevel klart at dette bare kan gjelde som et utgangspunkt.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s. 213

<sup>51</sup> Ot.prp. nr. 86

<sup>52</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s. 237

<sup>53</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s 133 og Geir Woxholth, Selskapsloven med kommentarer 6. utgave, 1. opplag 2005

#### 5.4.3 Krav til bloggaktivitetens omfang og varighet.

Rettspraksis som er gjort rede for i forrige avsnitt, gir et utgangspunkt for hvilke momenter som kan være aktuelt å tillegge vekt i vurderingen av en aktivitets omfang og varighet. Med utgangspunkt i de nevnte momenter, vil jeg i det følgende forsøke å kartlegge hva som skal til for at bloggeren oppfyller kravet om tilstrekkelig omfang og varighet.

Virksomhetsvurderingens krav til varighet og omfang må sees i sammenheng med de øvrige vilkårene i vurderingen. Særlig relevant er sammenhengen til den økonomiske delen av den aktiviteten som blir utøvet. Dette kommer frem av bl.a. Vister-dommen hvor retten i vurderingen ikke bare la vekt på at Vister gjennom en årrekke hadde holdt et relativt likt antall hester, men også at premien bestod i «ikke ubetydelige pengebeløp». Her omtales både omfang, varighet og overskudd i den samme vurderingen for å kartlegge aktiviteten som enten hobby eller virksomhet. En aktivitet som mangler både økonomisk karakter og overskudd vil neppe kunne anses som virksomhet. Kravet til tilstrekkelig omfang og varighet vil imidlertid kunne ha betydning i grensetilfellene hvor det nettopp er behov for å definere aktiviteten som enten hobby eller virksomhet.

Når det kommer til aktivitetskravet i omfangsvurderingen er det klart at en blogg krever stor grad av arbeidsinnsats for å kunne drive i større omfang. Arbeidet med blogg består i hovedsak av å skrive og publisere innlegg, fotografere og legge ut bilder. Det må kunne legges til grunn at arbeidet i all hovedsak blir utført av bloggeren selv. Ettersom det ofte er en sammenheng mellom hyppige innlegg, høye lesertall og økonomisk overskudd vil bloggeren som publiserer innlegg nå og da, enkelt kunne skille seg ut som en hobbyblogger. På dette punktet skiller blogging seg fra utleie av eiendom hvor inntektene skriver seg fra avkastning av formuesobjekter, noe som ofte krever betydelig mindre aktivitet for å kunne drive med overskudd.

I Rt 1973 s. 1136 (Hybo) var det spørsmål om Hybelboernes forening i Oslo måtte betale arbeidsgiveravgift for musikere som hadde opptrådt på foreningens dansekvelder, eller om dem ble fritatt av den grunn at musikerne måtte anses som næringsdrivende. Med opp mot 100 spillejobber i året og 400-500 kroner i vederlag per kveld, kom retten til at kravet til omfang var oppfylt. Musikerne i Hybo hadde dermed i snitt én til to konsertkvelder i uken, dette i kombinasjon med de høye inntektene var avgjørende for å anse dem som virksomhetsutøvere.

Hvor mye aktivitet som kreves for at bloggeren oppfyller kravet til omfang i virksomhetsvurderingen er ikke klart. Som tidligere nevnt må det kunne antas at det vil stilles strengere krav til aktivitet i de tilfeller aktiviteten som skal vurderes krever stor grad av arbeidsinnsats for å kunne drive lønnsomt, som nettopp er tilfelle ved blogging. Videre kan det tenkes at kravet til aktivitet må vurderes strengere i de tilfeller aktiviteten er typisk hobbybasert. Normalt vil man benytte mye av den ledige tiden man har til rådighet i løpet av dagen, nettopp til hobbyaktiviteter, enten det er tale om blogging eller andre interesser. At man setter av flere kvelder i uken kan dermed ikke være uvanlig.

I en prinsipputtalelse<sup>54</sup> fra skattedirektoratet var spørsmålet om en students pokerspill skulle anses som virksomhetsutøvelse eller om inntektene kom inn under sktl. § 5-50 om tilfeldig inntekt. Om aktiviteten opplyste han om at «det er gått med noen kvelder». I tillegg har han deltatt på flere turneringer på samme dag og flere ganger i uken. Spillingen ble i hovedsak utført om kvelden etter kl. 20.00 og utover. Direktoratet la til grunn at han gjennomførte studiene med normal progresjon og anså spillingen som en fritidsaktivitet i forhold til studiene. Deltagelsen hans i pokerspill og sportsbetting var dermed ikke fordel vunnet ved virksomhet, men måtte regnes som tilfeldig inntekt etter § 5-30.

Uttalelsen bekrefter at det ved aktiviteter som typisk er hobbybasert, vil kravet til aktivitet ligge høyt. Skattedirektoratets prinsipputtalelser har imidlertid liten vekt i seg selv, men uttalelser vil gjerne bli tillagt stor vekt av ligningsmyndighetene og kan derfor på denne måten få atskillig vekt. Ligningspraksis har i en rekke høyesterettsdommer blitt tillagt stor vekt de senere år.<sup>55</sup>

Er det derimot tale om blogging som en fulltidsjobb, hvor det er hyppige markedsføringsinnlegg og det stadig jaktes på nye samarbeidspartnere kan det tenkes at kravet til aktivitet lettere vil være oppfylt.

Når det kommer til saker som gjelder spørsmål om omfanget av eiendomsutleie vil, som tidligere nevnt, de detaljerte retningslinjene om eiendommens areal og enheter i lignings-ABC danne utgangspunktet. Det kan derfor spørres om det i vurderingen, er adgang til å ta hensyn til de målbare elementene også i andre aktiviteter som ikke handler om utleie. Når det kom-

---

<sup>54</sup> USKD-2011-7

<sup>55</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett 7. utgave s 54 og 57

mer til blogging er det først og fremst summen av bloggerens lesere, som nettopp er målbar, som kan gi en relativt god indikasjon på bloggens omfang. Høye lesertall vil ofte være forbundet med høye inntekter, antallet vil derfor kunne si noe om det potensialet som kan ligge i bloggen i form av inntekter fra både reklame og samarbeidspartnere.

I Holst-dommen var det et moment som talte mot virksomhet at de relativt lave utleieprisene ikke hadde blitt forsøkt forhøyet, men dette var likevel ikke avgjørende ettersom de potensielle inntektene var høye. Det kan derfor tenkes at en bloggs høye lesertall kan tillegges en viss vekt i vurderingen om hvorvidt aktiviteten er av tilstrekkelig omfang. Særlig da i grensetilfeller hvor det er uklart om bloggaktiviteten skal anses som hobby eller virksomhet. I andre tilfeller må det imidlertid være klart at momentet alene ikke kan tillegges avgjørende vekt.

Videre var det i Holst-dommen et moment at aktiviteten til tider medførte så mye arbeid at det medførte utgifter til administrasjon. Det kan således være tale om å legge vekt på utgiftene aktiviteten fører med seg ettersom dette kan si noe om omfanget på den aktiviteten som er utøvet.

Blogging er ikke forbundet med de største utgiftene. Mange kommer langt med en PC og kamerautstyr for å bedrive aktiviteten. Det finnes imidlertid blogger som krever noe mer kapital for å kunne drive. Et eksempel her er matbloggeren som stadig må kjøpe inn råvarer for å lage ulike retter som senere skal deles på bloggen. Nyinnkjøp av kostbart kjøkkenutstyr vil dessuten kunne være nødvendig, i hvert fall i startfasen. For interiørbloggeren vil ekstrakostnader til oppussing av hus eller hytte og kjøp av møbler og interiørprodukter kunne være av betydning. Et annet eksempel er reisebloggeren, her vil kostnader til hotell, fly og restaurantbesøk kunne bli betydelige.

Det er vanskelig å si noe om hvilken vekt slike utgifter skal tillegges i vurderingen. Løpende utgifter til matvarer, reising, interiør og oppussing må sies å være vanlige utgifter for de fleste også i privatlivet. Dessuten vil det heller ikke være uvanlig med økte utgifter på denne fronten dersom man på fritiden bedriver enten matlaging, oppussing eller reising som hobby. Men også her kan det tenkes at utgifter, til å bedrive aktiviteten, kan tillegges en viss vekt i de tilfeller virksomhetsspørsmålet byr på tvil. Høye utgifter til drift kan dessuten være et signal om at det foreligger subjektiv tro på aktiviteten som virksomhet. Som nevnt under 5.2.1 kan dette tillegges vekt.

Skattedirektoratet har uttalt at aktivitetens overskudd «må dekke en rimelig forrentning av det som er investert for å drive aktiviteten, og kunne forventes å gi en rimelig lønn sett i forhold til den innsatsen som er lagt ned.»<sup>56</sup> Som tidligere påpekt, må det i virksomhetsvurderingen, oppstilles et krav om at aktiviteten over tid generer et overskudd. Det er imidlertid vanskelig å oppstille en konkret grense for når et slikt overskudd vil være oppfylt. Vurderingen må bero på en konkret helhetsvurdering. Det kan imidlertid spørres om det for blogging kan oppstilles et større krav til overskudd enn det vil ved f.eks. utleie av boliger. Blogging krever ofte større grad av arbeidsinnsats, overskuddet må derfor være tilsvarende høyere dersom lønnen skal stå i forhold til arbeidet som er lagt ned.

I de saker hvor vurderingen tar sikte på å skille mellom passiv kapitalinntekter og enkeltstående transaksjoner, typisk kjøp og salg av aksjer, har det vært et moment om aktiviteten drives med den kompetansen som skal til for at resultatet skal bli positivt. Skatteyder eller hans medhjelpere må i denne sammenheng ha en viss grad av innsikt og vite hvordan han skal håndtere utviklingen i markedet.<sup>57</sup> Når det kommer til blogging kan dette momentet tenkes å bli tillagt vekt, særlig i de tilfeller det er tale om en blogger som skriver om et bestemt tema. Mye kunnskap om et emne det blogges om kan gi større muligheter for et positivt resultat og kan dermed tale for virksomhetsutøvelse.

Når det gjelder krav til aktivitetens varighet er det antatt i juridisk litteratur at det ikke kan stilles særlig høye krav.<sup>58</sup> Synspunktet stammer fra avgjørelsen i Rt. 1928 s. 1135 (Bing). Saken handlet om Bing og hans forretningspartner som kjøpte tre biler med tanke på videresalg. Samtidig med salget overtok dem agentur på forhandling av den type biler. Det viste seg imidlertid, på et tidlig tidspunkt, at salg av den type bil ikke kunne lede til et positivt resultat. Fortsatt drift utover realisasjon av allerede innkjøpte kjøretøy var derfor utelukket. Retten kom til at den videre drift, som besto utelukkende av salg av bilene, måtte anses som virksomhet og ikke «enkeltstående forretningsforetagende». Bing fikk dermed fradrag for tapene sine.

Også i Rt. 1934 s 229 blir tidsaspektet i virksomhetsvurderingen berørt. Spørsmålet var om Norsk Hesteeierforening måtte skatte for inntekten fra de årlige totalisatorløpene ved Bjerke

---

<sup>56</sup> USKD-2010-56

<sup>57</sup> Gregar Berg-Rolness «Inntekt av virksomhet-virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave s. 135

<sup>58</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave s. 138

travbane. Selv om det totalt sett kun var tale om to løp i året som foreningen arrangerte, var aktiviteten etter en helhetsvurdering å anse som virksomhetsutøvelse etter gamle landsskatte-loven § 26 k. Høyesterett sluttet seg i all hovedsak til Byrettens begrunnelse; selv om det var Travselskapet som hadde totalisatorbevilgningen og arrangerte løpene var det likevel avgjørende for spørsmålet at det var Hesteeierforeningen som i de to løpsdagene hadde opparbeidet inntektene og båret utgiftene med løpet. Med kun disse to dagene ble foreningen sett på som delaktig i driften. Om aktiviteten ble utøvet for to eller flere selskapers regning hadde ikke betydning.

Det ble her lagt vesentlig vekt på det totale omfanget av aktiviteten som det innebar å arrangere totalisatorløpene. At det for Norsk hesteeierforening kun innebar to dager, var mindre relevant. Påstander i juridisk litteratur, om at de to komponentene omfang og varighet utfyller hverandre, blir dermed svært så tydelig her.

Som også Zimmer påpeker, kan det etter de nevnte dommer neppe stilles strenge krav til aktivitetens varighet i virksomhetsvurderingen. Dog, må det legges til grunn at Travselskapets egen aktivitet var et sentralt moment i sistnevnte dom, her var det tale om et helt spesielt tilfelle hvor Hesteeierforeningen trådte inn i allerede etablert virksomhet. Det må derfor antas at det for blogging må stilles noe høyere krav enn to dager for å bli ansett som virksomhetsutøver. Etter all sannsynlighet vil omfanget i form av aktivitet og positivt resultat heller ikke kunne nå tilstrekkelig opp ved kun to dager med blogging, det er vanskelig å se for seg et tilfelle hvor dette kan forekomme.

#### 5.4.4 En eller flere virksomheter?

Det kan tenkes tilfeller hvor bloggeren driver to aktiviteter parallelt, f.eks. blogg på en kant og nettbutikk med smykkesalg, på en annen. Det kan her oppstå spørsmål om omfanget av de to aktivitetene skal vurderes sammen som en aktivitet eller om det skal tas utgangspunkt i at det bedrives to adskilte aktiviteter.

Avgjørelsen kan ha stor betydningen for bloggeren; dersom aktivitetene ikke vurderes under ett kan de hver for seg anses som hobby, inntektene vil da være skattefri. I motsatt fall kan omfanget av de to aktivitetene anses som tilstrekkelig og samlet sett anses som virksomhet.

Spørsmålet kom på spissen i Rt.1995 s. 1422 (Kiønig). Saken gjaldt om underskudd i jordbruksdrift kan trekkes fra inntekt av skogbruk. I vurderingen om de to aktivitetene skulle anses som en samlet aktivitet uttalte høyesterett: «Etter min oppfatning er den mest naturlige betraktningssmåte i forhold til skatteloven inntekts- og fradragsregler å anse driften av jord- og skogbruket som et samlet hele, ikke som to forskjellige næringer. Kiønig drev det som i utgangspunktet var et vanlig gårdsbruk, men hvor skogbruket etter hvert dominerte. Det var samme eier som forestod driften, hans kapital som finansierte den, og det ble benyttet til dels samme driftsbygninger og maskiner. En slik kombinasjonsdrift er vanlig i landbruket.»

I vurderingen om jordbruk og skogbruk skulle anses som samme virksomhet, la høyesterett vekt på at Kiønig, som eier, hadde ansvaret for både driften og økonomien, av de to virksomhetene. At driften av de to virksomhetene var så like, at det til dels var det samme utstyret og driftsbygninger som ble benyttet, var også en moment.

I den noe senere underrettsdommen, LB 2004 4182, var sakens spørsmål om salg av veteranbiler og reklameartikler var å anse som virksomhet eller en aktivitet av ikke økonomisk karakter. Retten måtte da ta stilling til om aktivitetene måtte sees som én eller hver for seg. Skatteyder importerte i perioden 1989 til 1995 en rekke veteranbiler, hvor han i tillegg kjøpte og solgte flere andre veteranbiler. I skattesaken mot han gjaldt det 31 av disse bilene, mens det i spørsmålet om merverdiavgift omhandlet 17 biler. Retten viste for øvrig til at næringsbegrepet i skatte- og avgiftslovgivningen ikke er helt sammenfallende, men gav ingen nærmere beskrivelse av hva denne forskjellen besto i, dette hadde heller ikke betydning for saken. I tillegg til veteranbilene eide han en stor samling med reklameskilt med kulturhistorisk verdi og hadde hatt en betydelig inntekt ved salg og bytte av reklameartiklene. I årene 1990 – 1995 var det antatt kroner 587.000,- Om aktiviteten med biler skulle sees hver for seg eller samlet, uttalte retten; «Lagmannsretten mener at aktiviteten med biler og reklameartikler må ses hver for seg slik overligningsnemnda har lagt til grunn. Lagmannsretten viser til at varene er av vesentlig forskjellig karakter, og at det ikke kan ses å være en naturlig driftsmessig sammenheng mellom omsetning av biler og reklameartikler. Vurderingen av om A driver virksomhet, må derfor skje separat for de to aktivitetene.»

Retten la dermed til grunn at det var tale om to helt forskjellige produkter og det var heller ingen sammenheng i driften mellom de to aktivitetene. Dette er til dels de samme momenter som var lagt til grunn i Kiønig; til tross for at skogbruk og jordbruk hver for seg er nokså ulike aktiviteter og at «varene» er av helt forskjellig karakter, la retten til grunn at de måtte sees

som én virksomhet. Begrunnelsen var imidlertid at en slik kombinasjonsdrift er nokså vanlig. Det samme kan neppe sies om salg av veteranbiler og reklameartikler. Dommer fra lagmannsretten har som tidligere nevnt en begrenset rettskildemessig vekt, men kan gjennom fast ligningspraksis tenkes å bli tillagt vekt også i høyesterett.<sup>59</sup>

Når det kommer til eksempelet med bloggeren som også driver nettbutikk med salg av smykker, er det ikke uten videre klart at de to aktivitetene skal vurderes hver for seg. Eksempelet er nokså reelt ettersom toppblogger Caroline Berg Eriksen drev både blogg og nettbutikk parallelt på et tidligere tidspunkt.

Med utgangspunkt i de momentene som i rettspraksis er tillagt vekt, må det først og fremst vurderes om de varer eller tjenester som tilbys, dvs. markedsføring på blogg og salg av smykker fra nettbutikk, er av tilstrekkelig lik karakter. Videre må det vurderes om det er en naturlig driftssammenheng mellom bloggen og nettbutikken.

Det er klart at markedsføring og smykkesalg er av svært ulik karakter, dersom driften holdes adskilt vil utgangspunktet trolig være at disse to aktivitetene må vurderes hver for seg. Om bloggen handler om smykkedesign og bloggeren selger f.eks. egenproduserte smykker vil spørsmålet imidlertid kunne by på tvil. Til tross for at blogging og salg av smykker via nettbutikk er to helt forskjellige aktiviteter, vil bloggens tema her kunne ha betydning. Og det er nettopp bloggen og dennes tema som danner grunnlaget for inntjening. Smykkedesign som bloggtema har nær tilknytning til salg av hjemmeproduserte smykker. Trolig vil aktivitetene vurderes som én, uavhengig av om blogg og nettbutikk driftes adskilt. Mindre tvilsomt er imidlertid tilfeller hvor smykkene selges direkte på bloggen, typisk en salgsblogg. Her må det sies at aktivitetene samlet sett vil danne vurderingsgrunnlaget.

## **5.5 Egen regning og Risiko**

Det fjerde og siste momentet i vurderingen om en aktivitet kan sies å være virksomhet er kravet til at aktiviteten må være utøvet for skatteyters egen regning og risiko. Heller ikke på dette punkt gir sktl. § 5-30 noen videre føringer på hva som kreves på dette feltet, men etter en van-

---

<sup>59</sup> Frederik Zimmer, Lærebok 1 Skatterett, 7. utgave s. 53 og 54



lig forståelse av begrepet virksomhet er det naturlig at det foreligger en eller annen form for ansvar for eier.

Det er uttalt i forarbeidene at «Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skatteyteren selv alene, av skatteyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skatteyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skatteyteren».<sup>60</sup>

Momentet stammer fra Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon) hvor høyesterett uttalte om vilkåret for virksomhetsutøvelse «For det først må dei ha drive verksemda for eigen rekning og risiko».

At arbeidet er utført for egen regning betyr i denne sammenhengen at det er bloggeren som har ansvaret for de løpende utgiftene som følger med driften av bloggen, dette kan gjelde lån for å kjøpe PC eller annet utstyr som bloggeren må hefte for.

At arbeidet er utført for egen risiko betyr her at det er bloggeren som har ansvaret for at den kontraktsmessige oppfyllelsen av oppdragene hun påtar seg. Dette innebærer også at oppdragsgiver har anledning til å reklamere på resultatet om dette ikke er i samsvar med det som er avtalt. Typisk vil bloggeren også ha ansvaret for at virksomhetens økonomiske overskudd eller underskudd.

Vilkåret om egen regning og risiko vil først og fremst være relevant i de tilfeller det er nødvendig å skille mellom virksomhetsinntekter og arbeidsinntekter. Det følger av sktl. § 5-30 at fordelingen må være «vunnet ved virksomhet», dersom kravet til regning og risiko ikke er oppfylt vil inntekten typisk være en indirekte følge av virksomheten som f.eks. arbeidsinntekt etter § 5-10. Om inntektene skal anses som virksomhetsinntekter eller arbeidsinntekter kan imidlertid ha stor skattemessig betydning for skatteyter, grensen vil først og fremst ha betydning for om inntekten skal beregnes etter foretaksmodellen eller om skatteyter vil ha rett til minstefradrag i lønnsinntekt.

Kravet om egen regning og risiko vil ved hobbyaktiviteter ha begrenset betydning. I de tilfeller aktiviteten utvikler seg fra å være hobby til å bli virksomhet, vil ansvarsforholdet forbli det samme, typisk for hobbyaktiviteter er nettopp at man selv har risikoen og ansvaret for aktivitetens utgifter og inntekter.

---

<sup>60</sup> Ot.prp.nr 86 (1997-1998) s.48

Det samme gjelder også for blogging som virksomhet, spørsmålet om hvem som har ansvaret for bloggvirksomhetens regning og risiko vil dermed sjelden by på tvil. Dette gjelder spesielt for de typiske bloggene som i hovedsak består av en enkelt persons personlige ytringer. I de tilfeller det er tale om en bedriftsblogg vil det typisk være bedriften som har ansvaret for bloggens eventuelle forpliktelser, da den trolig vil inngå i den øvrige virksomheten.

Det kan likevel tenkes situasjoner hvor spørsmålet om hvem som har ansvar for virksomhetens regning og risiko kan by på tvil. Dette kan være tilfelle dersom to eller flere starter en blogg sammen, enten som hobby, eller med tanke på å drive virksomhet. Utgangspunktet for vurderingen om hvem som har ansvaret for virksomhetens regning og risiko, må da bero på det reelle forholdet mellom partene.

### 5.5.1 Organisasjonsform

I det bloggingen endrer karakter og utvikler seg fra å være hobby, vil ligningsmyndighetene legge til grunn at det drives næringsvirksomhet. Bloggeren vil da bli lignet som enkeltpersonforetak. Dette betyr blant annet at foretaket lignes sammen med bloggeren personlig, hun vil da ha ansvar for virksomhetens regning og risiko. Valg av organisasjonsform er derfor avgjørende for det personlige ansvaret som hører med virksomhetsutøvelse. Etterhvert som inntektene øker i omfang vil risikoen kunne bli desto større, flere bloggere velger derfor å flytte bloggvirksomheten over i et selskap. Et eksempel er innehaver av Norges mest leste mannlige blogg, Peter Kihlman, som opplyser om at han planlegger å flytte driften av bloggen over til et AS i løpet av 2015.<sup>61</sup> I november 2015 opprettet han selskapet Pecheguno AS,<sup>62</sup> det må kunne antas at selskapet er opprettet med tanke på videre drift av hans suksessfulle blogg «pappahjerte». Det samme gjelder for toppblogger Caroline Berg Eriksen som siden 2011 har driftet bloggen gjennom henholdsvis Treasures NUF og Treasures AS.

Årsaken til at stadig flere bloggere legger driften av bloggen over i et selskap, fortrinnsvis et AS eller NUF, kan tenkes å være flere. Det kan f.eks. hevdes at det er lettere å få aksept for virksomhetsdriften dersom driften er organisert gjennom et selskap. Risiko kan også være en årsak, selv om det i utgangspunktet kan være vanskelig å se for seg at det innebærer noe særlig stor risiko å dele sine personlige ytringer gjennom blogg.

---

<sup>61</sup> Opplysninger gitt på e-post September 2015

<sup>62</sup> <http://www.proff.no/roller/pecheguno-as/tjodalynng/-/IF5H6ZG0000/>

Driver man imidlertid virksomhet, enten det er blogg eller et oljeselskap, må man innrette seg etter de lover og regler som gjelder for det aktuelle rettsområdet. Særlig aktuelt for bloggerne er forholdet til markedsføringsloven, viktig her er forbudet mot skjult reklame etter lovens § 3 som sier at reklame tydelig skal merkes. I tillegg må bloggeren passe seg for reklame som kan være direkte rettet mot barn jfr. § 20 og § 21. Brudd på disse bestemmelsene kan straffes med bøter. Straffeloven inneholder også en rekke bestemmelser som setter begrensninger for ytringsfriheten, f.eks. hatefulle ytringer etter straffelovens § 185 som kan straffes med bøter eller fengselsstraff.

En toppblogger vil dessuten ofte ha flere samarbeidsavtaler som hun må forholde seg til. Ved brudd på disse kan hun risikere å komme i erstatningsansvar. Fordelen med å drifte virksomheten gjennom et selskap med begrenset ansvar, i disse tilfellene, er at bloggeren personlig ikke svarer for selskapets forpliktelser, sanksjonene blir rettet mot selskapet.

For ligningsmyndighetene er valg av organisasjonsform et viktig moment ved klarlegging av hvem som er korrekt skattesubjekt og hvilken inntektstype som skal legges til grunn ved ligningen. Det er imidlertid det reelle forholdet som må være avgjørende, og kravet om at aktiviteten må være utøvet for skatteyters regning og risiko vil være et sentralt moment i vurderingen.

En sentral dom på området er Rt. 1994 s. 1064 (Bye). Bye var sivilingeniør og hadde gjennom sitt aksjeselskap TMBE, inngått en rammeavtale med Aker. Sammen med sin kone utførte han oppdrag for Aker i en årrekke. Spørsmålet i saken handlet om tilordning av inntekt til korrekt skattesubjekt, men et viktig tema var om hvorvidt Bye var å anse som ansatt i Aker. Høyesterett kom til at avtaleforholdet mellom Aker og TMBE ikke hadde karakter av arbeidsforhold, vederlaget for utførelsen av oppdragene måtte følgelig tilordnes selskapet TMBE. Retten uttalte at det ligger i «skattelovgivningens aksept av enmanns- og tomannsaksjeselskapet som eget skattesubjekt, at formelle forhold langt på vei må legges til grunn ved ligningen.» Vurderingen måtte videre bero på en helhetsvurdering av det reelle forholdet i avtalen mellom partene, høyesterett uttalte i denne sammenheng «det springende punkt vil være om den konsulentvirksomhet som Bye utførte i TMBEs navn, ble drevet for dette selskapets regning og risiko, eller om den ble drevet for Akers regning og risiko».

Momenter som talte for et arbeidsforhold var at Bye ikke kunne stille med vikar uten samtykke, at arbeidssted var bestemt av oppdragsgiver, definerte arbeidstider og at han skulle ha be-

taling per time. Retten kom likevel til at Bye måtte anses som næringsdrivende, avgjørende for vurderingen var at han ikke fikk betaling før arbeidet var godkjent av Aker og at han hadde plikt til å utbedre mangler og kunne bli erstatningsansvarlig. Et meget sentralt moment var at han hadde resultatansvar for arbeidet som ble utført.

Høyesterett påpeker her at de formelle forholdene må være utgangspunktet og må således legges til grunn ved ligningen. Dette kan likevel bare gjelde dersom dette ikke vil stride med de faktiske forholdene, eller organisasjonsformen må sies å være proforma. Om det sentrale i vurderingen av de reelle forholdene, viste høyesterett til den som hadde ansvar for aktivitetens regning og risiko.

Det samme vurderingsmomentet ble videreført i Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon). Saken gjaldt konsulenter som var innleid av Fabcon og stilt til disposisjon for en oppdragsgiver. Spørsmålet var hvorvidt konsulentene hadde resultatansvar. I denne forbindelse uttalte høyesterett «at aktiviteten blir utført for nokon si rekning, inneber at vedkomande får overskot eller må dekkje underskot ved verksemnda» I saken ble det lagt vekt på at konsulentene hadde organisert seg som næringsdrivende og derfor «har partene samsundes valt den bakgrunnsretten som følgjer med.» Retten kom til at det forelå selvstendig resultatansvar og at konsulentene drev virksomhet.

Spørsmålet om en konsulent skulle anses som virksomhetsutøver eller ansatt i arbeidsforhold var også et tema i Rt. 2002 s. 996 (Skoog Hedrén). Saken gjaldt Skoog Hedrén som var konsulent hos Norsk Teknologi, sistnevnte hadde inngått avtale med Kværner Installasjon om å stille Skoog Hedrén til disposisjon. Spørsmålet var om det forelå et ansettelsesforhold mellom Skoog Hedrén og Norsk Teknologi, eller om han måtte anses som virksomhetsutøver. Høyesterett uttalte i den forbindelse; «Sentralt står spørsmålet om hvem som har risikoen og ansvar for resultatet, det vil si konsekvensene for oppdragstaker om avtale ikke oppfylles. Dette kan ofte bare avgjøres ved en nærmere analyse av de øvrige elementer i avtale forholdet, herunder hvor ledelsen, instruksjonen og kontrollen med utføringen av oppdraget ligger.»

Avtalen mellom Skoog Hedrén og Norsk Teknologi gav ikke noe klart svar på hvem som hadde ansvar for resultatet. Høyesterett kom imidlertid til at Norsk Teknologi ikke hadde resultatansvar ovenfor Kværner, dermed kunne heller ikke Skoog Hedrén ha slikt ansvar. Retten landet på at Skoog Hedrén måtte anses som arbeidstaker hos Norsk Teknologi.

Felles for de nevnte dommene er at de alle legger avgjørende vekt på hvem som har resultatansvaret for det arbeidet som utføres, og dermed kan det sies at dette vil være det avgjørende momentet under vilkåret om at aktiviteten er utført for egen regning og risiko. Betydningen for beslutningen kan være stor for skatteyder ettersom den nettopp vil avgjøre hvem som bærer risikoen for driften.

I de tilfeller bloggeren driver bloggen gjennom et selskap som hører inn under sktl. § 2-2, hvor selskapet har ansvaret ovenfor tredjepart, må det derfor legges til grunn at det ikke er bloggeren personlig som driver virksomhet i form av enkeltpersonforetak etter sktl. § 5-30. Dette betyr at hun enten kan ta ut utbytte eller lønn til seg selv. Eventuelt kan bloggeren la overskuddet stå i selskapet. Fordelen med lønnsutbetaling er at bloggeren da vil opparbeide seg rettigheter i folketrygden som f.eks. sykepenger, mens utbytte og sparing ikke gir slike rettigheter.

## **6 Oppsummering**

Hovedmålet med oppgaven har vært å belyse de skatterettslige sidene ved blogging, og dermed komme nærmere spørsmålet: Når er blogging virksomhet?

Det er ikke tvilsomt at det vanskelig kan oppstilles en konkret grense for å svare på dette spørsmålet, hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret ut ifra en helhetsvurdering. Lovteksten i § 5-30 sin generelle utforming kan tenkes å omhandle et bredt spekter av virksomheter, men den sier svært lite om den nærmere vurderingen for å kartlegge når det forekommer virksomhet. Denne må foretas med utgangspunkt i de fire hovedmomenter som fremhevet i både forarbeider, teori og høyesterettspraksis.

I spørsmålet om bloggingen fortsatt skal anses som hobby eller om aktiviteten har utviklet seg til å bli virksomhet, er det klart at de to momentene om at aktiviteten må ha økonomisk karakter og være egnet til å gi overskudd, vil være de mest sentrale. At momentene er nært knyttet er tydelig ettersom en aktivitet som ikke går med overskudd heller ikke vil ha økonomisk karakter. Typisk for hobbyaktiviteter er nettopp at de mangler økonomisk karakter og drives som regel med underskudd. Her vil de klare hobbyaktivitetene tydelig skille seg ut.

I de mer tvilsomme tilfellene hvor det er uklart om aktiviteten skal anses som det ene eller det andre, er det klart at vurderingen i utgangspunktet må være objektiv. Dersom bloggeren selv holder frem at bloggingen er en hobby vil dette normalt ikke tillegges vekt. Unntak kan forekomme i de tilfeller det blogges med det formål å livnære seg av aktiviteten, den subjektive mening vil da kunne tillegges betydning.

Bloggen må være egnet til å gi overskudd, men det er vanskelig å sette et bestemt tall på hvor stort overskudd som kreves da det ikke opereres med en bestemt kronegrense for de aller fleste hobbyer. Overskuddet må imidlertid sees over tid, noen år med underskudd vil nødvendigvis ikke utgjøre en forskjell dersom bloggingen samlet sett er egnet til å gi et tilstrekkelig overskudd.

Det reelle økonomiske overskuddet vil si noe om omfanget på bloggen, men det potensielle overskuddet i form av høye lesertall vil også kunne være av betydning. Det samme gjelder den aktivitet som legges ned i form av arbeidsinnsats. For blogging vil imidlertid aktivitetskravet ligge høyt, blogging er en typisk hobbyaktivitet som er naturlig å bruke en del tid og krefter på. Aktiviteten som sådan krever dessuten stor grad av arbeidsinnsats for å kunne gi et positivt resultat. For å skille bloggvirksomhet fra mer kortvarige oppdrag må det i tillegg kreves at aktiviteten har blitt utøvet over en viss tidsperiode, men det kan neppe stilles særlig strenge krav til varigheten.

Mindre problematisk er imidlertid kravet om at aktiviteten må være utøvet for egen regning og risiko. Bloggerens inntekter stammer fra sjelden fra ansettelsesforhold, typisk for blogging er nettopp at aktiviteten utøves selvstendig og spørsmålet om hvem som bærer bloggens regning og risiko byr dermed ikke på tvil.

Det kan imidlertid spørres om det er et krav i seg selv at alle de fire vilkårene i virksomhetsvurderingen må være oppfylt, etter høyesteretts praksis kan det også virke slik. Zimmer mener dette er lite treffende, og hevder at de fire momentene i hver sin sammenheng opptrer som nærmest avgjørende kriterier.<sup>63</sup> Dette synspunktet ser det også ut til at Berg-Rolness følger etter oppsettet i hans bok, «virksomhetsbegrepet i skatteretten» å dømme.

---

<sup>63</sup> Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett, 7. utgave s. 6

De fire hovedmomenter er i forarbeidene betegnet som ledd i en helhetsvurdering. For eksempel vil en blogger som bare oppfyller kravet til omfang og varighet, etter all sannsynlighet bli ansett som en hobbyutøver. Dersom det legges til økonomisk karakter og evne til å gi overskudd vil bloggen raskt kunne bli ansett som virksomhet. Dette viser at momentet om økonomisk karakter vil være avgjørende i de tilfeller hvor det er behov for å avgrense hobby mot virksomhet, noe som er i tråd med Zimmer sine påstander. De øvrige momentene vil likevel kunne spille en stor rolle i de tilfeller spørsmålet byr på tvil.

## **7 Litteraturliste**

### **7.1 Litteratur**

- Frederik Zimmer, «Lærebok i skatterett» 7. utgave (Oslo 2014)
- Gregar Berg-Rolness, «Inntekt av virksomhet – virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave (Oslo 2009)
- Frederik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2013»
- Geir Woxholth, Selskapsloven med kommentarer 6. utgave, 1. opplag (2005)

### **7.2 Lover**

- Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- Lov 19 juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- Lov 17 juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav. (skattebetalingsloven)
- Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven)
- Lov 9. januar nr. 2 om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv. (markedsføringsloven)
- Lov 13 juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

- Lov 26. mars 2010 nr. 9 om vergemål (Vergemålsloven)

### **7.3 Forarbeider**

- Ot.prp. Nr. 86 (1997-1998): Ny skattelov
- Ot.prp. Nr. 29 (1995-1996): Om ny lov om folketrygd
- Ot.prp. Nr. 1 (2007-2008): Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.

### **7.4 Forskrifter**

- Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)

### **7.5 Stortingsmeldinger**

- St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skatterreform

### **7.6 Rettspraksis**

- Rt. 1928 s. 1135 (Bing)
- Rt. 1934 s. 229 (Totalisatorspill)
- Rt. 1950 s. 482
- Rt. 1952 s. 150 (Frimerkesamler)
- Rt. 1958 s. 583 (Hagerup)
- Rt. 1964 s. 1064 (Bye)
- Rt. 1965 s. 1159 (Vister)
- Rt. 1967 s. 1570
- Rt. 1973 s. 931 (Holst)



- Rt. 1973 s. 1136 (Hybo)
- Rt. 1974 s. 976
- Rt. 1979 s. 481
- Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)
- Rt. 1986 s. 58 (Aasdahl)
- Rt. 1995 s. 1422 (Kiønig)
- Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon)
- Rt. 2002 s. 996 (Skoog Hedrén)
- Rt. 2009 s. 1473 (Samdal)
- Utv. 1984 s. 305 (Olimb)
- Utv. 1990 s. 906 (Melkesyre)
- Utv. 1993 s. 1332
- Utv. 2005 s. 612

## **7.7 Forvaltningspraksis**

- Lignings-ABC
- «Skattedirektoratets kommentar til Høyesteretts dom HR-2009-2190-A om svindel av 20. november 2009» USKD-2009-29
- Skattedirektoratets uttalelse «Blogging og skatt» USKD-2010-56
- Skattedirektoratets uttalelse «Skatt på pokergevinster» USKD-2011-7
- Skattedirektoratets uttalelse «Vurderingsperioden for kunstnerisk virksomhet», kan leses her:  
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Vurderingsperioden-for-kunstnerisk-virksomhet>

## **7.8 Nettsider**

- <http://www.nrk.no/troms/skattesmell-pa-300.000-kroner-1.11312377>, besøkt sist oktober 2015
- <http://no.wikipedia.org/wiki/Blogg>, besøkt sist oktober 2015
- <http://faq.blogg.no/?side=omoss>, besøkt sist oktober 2015

- Skatteetaten.no, besøkt september 2015
- <http://www.dn.no/etterBors/2015/02/10/2153/Reklame/krever-mnedslnn-for-ett-blogginnlegg>, sist besøkt Oktober 2015
- <http://www.dn.no/etterBors/2015/10/16/2146/Skatt/millioninntekt-for-bloggere>, sist besøkt oktober 2015
- [http://www.aftenposten.no/nyheter/iriks/Trine-Sandberg-Hun-er-Norges-storste\\_-men-vil-vare-anonym-7952358.html](http://www.aftenposten.no/nyheter/iriks/Trine-Sandberg-Hun-er-Norges-storste_-men-vil-vare-anonym-7952358.html)
- <http://www.vg.no/forbruker/skattelister-2014/toppblogger-19-mange-synes-det-er-ufortjent-noe-jeg-vet-det-ikke-er/a/23542966/>
- Blogglisten.no, sist besøkt oktober 2015
- <http://www.tv2.no/a/3887931>, besøkt sist oktober 2015
- <http://e24.no/privat/skatt/skatteekspert-blogg-er-som-oftest-skattefri-hobby/22592068>, besøkt sist oktober 2015
- <http://www.proff.no/roller/pecheguno-as/tjodalyng/-/IF5H6ZG0000/>, besøkt november 2015